أجمع المؤرخون وفقهاء القانون، أن دور الدولة داخل المجتمع يختلف من زمن إلـى آخر، فقديما كانت الدولة تلعب درو الرقيب والحارس لنشاطات الأفراد ولم يكن يعنيها سـوى القطاعات الاستراتيجية من أمن ودفاع وقضاء، فانكب اهتمامها على هذه الميادين دون سواها.

وبتعاقب الأزمات الاقتصادية، وظهور الفكر الاشتراكي، تداعت الأصوات مؤكدة على ضرورة تدخل الدولة لتمارس مهام اجتماعية وأخرى اقتصادية، فاقتربت بـذلك أكثـر مـن الأفـراد، ومارست نشاطا شبيها بنشاطهم، وسواء كان نطاق وظيفة الدولة ضـيقا محـدودا أو شـاملا لقطاعات وميادين كثيرة، فإن الوسيلة الأساسية التي تعتمد عليها الدولة لتسيير هذه القطاعـات مهما كان حجمها ونوعها هي الضريبة لكونها مستقرة وثابتة بخلاف بعض المـوارد الأخـرى كالإيرادات البترولية و التي تتميز بعدم الاستقرار والدوام وذلك لعدم استقرار أسعارها، وتذبذب إيراداتها، والقروض العامة لما لها من آثار سيئة وشروط صعبة للحصول عليها علاوة علـى أنها تمس بالسيادة الوطنية وكذا التدخل في شؤونها الخاصة.

فلإيجاد وسيلة تمويلية أخرى أكثر استقرارا ودواما أدى ذلك إلى الإهتـام بالضـريبة كونهـا تحولت من أداة تمويليه محضة إلى أداة متعددة الأدوار، وتستخدم كوسيلة فعالة لتسيير وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية لذلك لجأت الدول على اختلاف نهجها الاقتصادي وأنظمتهـا السياسية إلى إصدار تشريعات وتنظيمات موضوعها فرض الضرائب على الأفراد نتيجة قيامهم بنشاط معين سواء كانوا عاملين لدى الدولة أو يمارسون مهنة حرة.

أما بالنسبة للجباية البترولية فالجزائر كباقي الدول الأخرى المنتجة للبترول، تعتمد في هيكلهـا القاعدي للنظام الجبائي على الإيرادات البترولية أساسا ثم الجباية العادية، وبقيت الجزائر تتبـع هذا النهج إلى غاية 1986 حيث انخفضت المداخيل البترولية نتيجة لإنخفاض سـعر البتـرول مقارنة مع مداخيل سنة 1985 مما جعلها تلجأ إلى الجباية العادية نظرا لاستقرارها وثباتها كما ذكرنا سابقا.

ويعتمد النظام الجبائي في الجزائر على التصريح، بمعنـى أن المكلـف هـو الـذي يصـرح بالإيرادات التي يحققها، إلا أن الضرائب ومنذ القدم عرفت مقاومة من طرف المكلف بـدفعها، أي أنها لم تجد قبولا واسعا بين أوساط المكلفين، حيث نجد تصريحات هؤلاء غير حقيقية فـي غالبية الأحيان فمن هذا المنطق نشأت فكرة JEAN RIVOLI "الضريبة مؤسسة شعبية، يجب أن تكون لكي تؤمن بالضريبة في قرارات نفسك"، والمقصود هنا أن المكلف يحاول عدم دفـع

الضريبة دون أن يتحصل على مقابل مباشر، وهذا راجع إلى العامل النفسي لديه بالإضافة إلى ذلك جهل المكلف للمنافع الحقيقة للضريبة التي هي في الحقيقة تستعمل لتغطية النفقات العمومية للدولة والتي يمكن أن يستفيد منها يوميا, كل هذه الأسباب كانت دافعا قويا لقيام المكلف بعملية التهرب الضريبي.

ونظرا لتفاقم الظاهرة واتساع آثارها الوخيمة أصبحت حاليا تشكل خطرا كبيرا على الدول النامية، ودليلنا في ذلك ما نطالعه كل يوم في وسائل الإعلام خاصة الجرائد من أرقام مذهلة تحتم علينا الاهتمام أكثر بالظاهرة - سيما إذا نظرنا إلى الضريبة ودورها الرائد في تطعيم الخزينة العامة- التي أصبحت تشكل ثقلا كبيرا على الاقتصاد الوطني، ولذلك أردنا توضيح الأبعاد الحقيقية للظاهرة وتحليل مختلف جوانبها عن طريق تشخيص أسبابها التي من أبرزها ما تحويه النصوص التشريعية من ثغرات وتعقيدات والتي يلجأ إليها المكلف للتهرب من الضريبة التي يرى بأنها عبء بسبب قلة وعيه الثقافي عامة والجبائي خاصة، بالإضافة إلى تعانيه الإدارة الجبائية من عجز مادي وبشري.

ولأن هناك عدة أسباب ساهمت في تفاقم الظاهرة وانتشارها بشكل مذهل خاصة في الجزائر فإنه قد انجرت عنها عدة آثار سيئة على مختلف الأصعدة كعجز الدولة عن تمويل المشاريع التي تعود بالنفع على المجتمع، واضطرارها للبحث عن مصادر تمويل أخرى، وسحق المنافسة خاصة بين الشركات الاقتصادية، وتعطيل عجلة النمو الاقتصادي وإضعاف علاقات التضامن بين أفراد الأمة.

إلا أن هذه الآثار السلبية جعلت الدولة تصب اهتمامها للبحث عن ميكانزمات عملية لمعالجة ومكافحة الظاهرة أو التخفيف من حدتها على كل المستويات، من تشريع وإدارة ومكلف وربط تعاملاتها مع إدارات وجهات أخرى.

وما دفعنا لصرف الهمة لهذا الموضوع دون سواه، علاوة على علاقته بالتخصص وحداثته باعتباره موضوع الساعة، ما نلاحظه في الساحة الوطنية من كثرة تداول مصطلح التهرب الضريبي.

كذلك ما لمسناه من عدم تمكن القضاة والإحاطة بهذا الموضوع الشيء الذي يصعب عليهم في أغلب الأحيان فهم الشكاوى التي ترفعها إدارة الضرائب ضد المكلف بالضريبة المتهرب جبائيا

لاحتوائها على مصطلحات تقنية، لذلك فدراسة هذا الموضوع هو ثمرة التقاء دائرتين من دوائر العلوم التقنية والقانونية، حاولنا فيه إبراز أهم جوانب الظاهرة من خلال الإشكاليات التالية:

- ما هية التهرب الضريبي، والطرق المستعملة لذلك؟
- ما هي أبرز وأهم الأسباب والدوافع التي ساعدت على انتشار الظـاهرة وأهـم الأسـاليب والطرق التي ساعدت المكاف على التهرب من دفع الضريبة؟
- ما مدى تأثير الظاهرة والنتائج التي تنجر عنها؟
- ما هي الوسائل والطرق المعتمدة لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي وفيما تتمثل أنجع هـذه السبل للتخفيف ولو جزئيا من حدة الظاهرة؟

وللإحاطة بهذا الموضوع اعتمدنا المنهجية الآتي بيانها وذلك بتقسيم بحثنا إلى فصـلين، حيـث تناولنا في الفصل الأول ماهية التهرب الضريبي أسبابه وآثاره وذلك في ثلاثة مباحث.

أما الفصل الثاني فتناولنا فيه سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر وذلك في ثلاث مباحث كذلك.

## المبحث الأول:

### ماهية التهرب الضريبي:

تعد الضرائب من أحد الأركان المالية التي تساهم في تغطية الأعباء العامة للدولـة، وتمويل خزينتها، وهي بذلك تعطي معنى جد هام سواء للدولة أو المكلفين بأدائها أو كل طرف يساهم في إقرارها وتحصيلها وتنظيمها.

لذلك فهي وكمفهوم عام " الاقتطاع الإجباري لمبلغ من المال من الذمة المالية للمكلفين بها وهذا دون مقابل وذلك وفقا لقواعد وإجراءات منظمة تهدف إلى تغطية جزء هام من أعبـاء الدولـة الكثيرة ولتحقيق عدة أهداف مالية اقتصادية واجتماعية.

إلا أن كثيرا ما يلجأ المكلف بالضريبة إلى حيل وتصرفات من أجل التملص أو محاولة التملص عن طريق التهرب الضريبي والذي يعتبر من أهم انشغالات المشرع، حيث أنها تقلـص مـن أهمية النظام الضريبي وتهدد وجوده[1].

وسنتعرض بالتفصيل أكثر إلى مفهوم وأنواع وطرق التهرب الضريبي.

### المطلب الأول:

#### مفهوم التهرب الضريبي:

لا أحد ينكر أن الدولة ومن أجل تمويل الخزينة العمومية، بطريقة مستمرة تضمن لها سـيادتها دون استشارة أو سماع رأي المكلف، تلجأ إلى سن تشريعات جبائية، وإن كانت تضمن للمكلف بالضريبة حقوقه، فإنه بالمقابل تحاول دوما تجاوز هذه القوانين وهو يفكر باستمرار في الطرق والوسائل المختلفة في ذلك.

يقول A.MARGAIREZ ET ROGER MERKLI " رغم أن الضريبة هي فعل إخضـاع فـإن التهرب الضريبي يترجم رد الفعل المعتاد للمكلـف بالضـريبة الـذي يظـن أنـه أخضـع لزيادة SURIMPOSE[2].

- لقد بحث رجال الاقتصاد والمالية لوضع التهرب الضريبي تحت المجهـر متنـاولين إياهـا بالتحليل على نحو من الدقة ومن ذلك جاءت له عدة مفاهيم، حيث عرفه الدكتور حسن عواضة

---

[1]- ناصر مراد " فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق" طبعة 2003، ص 153.

[2] - A. MRGAIREZ ET ROGER MARKLI " LA FUITE DEVANT L` IMPOT ET LES CONTROLEUR DES FISCALITE" P 05 .

وعبد الرؤوف قطيش أنه " تخلص المكلف من دفع الضريبة الواجبة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينعكس عبئها على الغير" [3].

- كما حاول CAMIL ROSIER إعطاء تعريف دقيق وشامل يجمع فيه كل الطرق التي يلجـأ إليها المكلف للتخلص من الضريبة بقوله " هو كل تصرف مادي، كل العمليات الحسابية وكـل المحاولات والترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو غيره من أجل التخلص من الضريبة".

- من خلال هذه التعاريف نستخلص أن التهرب الضريبي هو حرمان الخزينة العامة من استقاء حصيلة الضرائب المفروضة على المكلفين وذلك بإقلاعهم عن الالتزام بدفعها بطرق مختلفـة إما بالتخلص منها حين التمكن من استغلال بعض الثغرات التي قد لا يخلـو منهـا التشـريع الضريبي قصد تخفيض القيمة الحقيقية لبعض عناصر أوعية الضريبة أو المغالاة فـي إظهـار الأعباء الواجبة الخصم من هذه الأوعية.

وللإشارة فإن هذه الأساليب المعتمدة من أجل التهرب الضريبي هي أسـاليب عالميـة تعكـس عالمية وعدم محدودية ظاهرة التهرب الضريبي جغرافيا أو سياسيا أو اقتصاديا علما أن ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة لا تقتصر على الدولة دون أخرى بل هي ظاهرة عالمية تعاني منها حتى أكبر الدول في المجال الاقتصادي والمالي والسياسي ولأنها مشكلة أو ظاهرة ترتبط أصلا بوجود الضريبة نفسها.

وتعتبر جريمة الغش الضريبي جديدة بالنسبة للقضاء الجزائري وأن غياب إدارة الضرائب عن القضاء كان راجعا إلى أن الإدارة كانت تتولى حل نزاعاتها بنفسها.

كذلك ما يفسر غياب الشكاوى أمام القضاء يرجع إلى عدة عوامل تاريخية واقتصـادية وأنـه حسب النظام الاشتراكي القديم جريمة الغش الضريبي لم تكن مطروحـة، أمـا فـي النظـام الاقتصادي الجديد قام المشرع بتعديل القوانين وعليه بدأت القضايا تظهر إلى الوجود، إلا أنهـا لا تزال قليلة جدا.

كما أنه ما يلاحظ في السنوات الأخيرة أنه أعطيت صلاحيات واسعة لإدارة الضـرائب ممـا جعلها تقدم شكاوى أمام القضاء.

والحقيقة أن فكرة التهرب الضريبي ليست فكرة حديثة، بل هي فكرة قديمة غير أن انتشارها في الوقت الحاضر وخاصة على المستوى الدولي، يرجع إلى الانفتاح الاقتصادي، من جهة وإلـى

---

[3]- د/ حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش " المالية العامة، الضرائب والرسوم" ص 291.

اتساع التجارة الدولية واندماج الاقتصاديات المختلفة في الاقتصاد العالمي " العولمة " من جهة أخرى، لذلك نجد نوعين من التهرب الضريبي أحداهما على المستوى الداخلي وهو موضـوع دراستنا والآخر على المستوى الدولي والذي غالبا ما يتم بواسطة الشركات الدولية النشاط LES SOCIETES MULTINATIONALES بقصد محاولة التخفيف من أعبائهـا الضـريبية إلـى أقصى حد ممكن ويفيدها في ذلك:

**أولا:** عدم التجانس بين التشريعات الضريبية للدول المختلفة، فتختـار لنشـاطها الدولـة ذات التشريع الضريبي الأقل حده لتحقيق أكبر منفعة ممكنة وأقل عبء ضريبي ممكن.

**ثانيا:** مبدأ السيادة الضريبية LA SOUVERAINTE FISCALE بما يعنيه من أن لكـل دولـة نظاما ضريبيا خاصا بها بحيث لا تسمح بتطبيق أي نظام ضريبي خاص بدولة أخـرى علـى إقليمها.

- كما تستطيع هذه الشركات كذلك تحقيق ما تسعى إليه من تعظيم أرباحهـا والتخفيـف مـن أعبائها بالاستفادة من قواعد القانون الدولي العام عن طريـق مـا يسـمى بظـاهرة تسـوق المعاهداتTREATY SHOPPING[4].

والتي يقصد بها البحث عن أفضل معاهدة ثنائية تربط بين دولتين وتعطـي أفضـل مميـزات ضريبية بقصد استثمار رأس المال في هاتين الدولتين، وبالطبع فإن هذه الوسيلة تمثـل إسـاءة استعمال للمعاهدات الضريبية الدولية.

ويمكن تعريف التهرب الضريبي على المستوى الدولي " أنه كل تهرب من الضريبة عبر حدود الدول ومن شأنه أن يفقد الدولة موردا هاما من موارد إيرادتها، ويستوي في ذلـك أن يسـلك طرقا مشروعة أو غير مشروعة أو تتوفر لديه إرادة التهرب أم لا، وآيا كان التشريع الضريبي الذي يختاره مستفيدا من تباين الأنظمة والتشريعات الضريبية للدول من أجل التوصل إلى هدفه نحو تخفيف عبئه الضريبي أو إسقاطه تماما[5] .

للإشارة أن أهـم مـا يميـز التهـرب الضـريبي علـى المسـتوى الـدولي هـي صـفة السرية CLANDESTIN وهذه الصفة لا تعني أن التهرب يتحقق بوسائل مستترة ولكن تعني أنه يمكن أن يتحقق بطرق مشروعة لكنها تخفي أرباحا يتعين خضوعها للضريبة، كما تعني أنه لا توجد إحصاءات دقيقة للتهرب على المستوى الدولي.

---

[4]- د/ سوزي عدلي ناشد " ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية 1999م ص 17.

[5]- د/ سوزاى عدلى ناشد: مرجع سابق ذكره ص33

- فالولايات المتحدة الأمريكية رغم كفاءة أجهزة الإحصاء لديها وتقدمها، لم تستطع أن تقدم إحصاءات دقيقة عن مقدار ما تفقده الدولة من إيرادات ضريبية نتيجة التهرب الضريبي على المستوى الدولي والواقع أن صفة السرية تلك تمنع العديد من الدول المستفيدة من التهرب الضريبي، من الإعلان عن حجم هذا التهرب لا سيما تلك التي تأخذ بمبدأ سرية العمليات المصرفية، ونفس الشيء بالنسبة للدول المضارة من التهرب الدولي خشية الأثر النفسي السلبي الذي يمكن أن يترتب على هذا الإعلان وما يؤدي إليه من عدم توازن اقتصادي.

- ويتضمن التشريع الجبائي الجزائري عددا كبيرا من الضرائب يمكن تصنيفها حسب النصوص القانونية التي نصت عليها إلى خمسة "05" مجموعات.

**المجموعة الأولى**: الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ( القانون رقم 36 المؤرخ في:1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991).

**المجموعة الثانية**: قانون رقم 25/91 مؤرخ في: 1991/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 وتتمثل أساسا في الضريبة على الدخل الإجمالي IRG والضريبة على أرباح الشركات IBS والرسم على النشاط المهني TAP .

**المجموعة الثالثة:** الضرائب الغير المباشرة الأمر رقم 104/76 المؤرخ في:1976/12/09.

**المجموعة الرابعة**: الرسوم على رقم الأعمال ( قانون رقم 25/91 المؤرخ في:1991/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1992) وتتمثل أساسا في الرسم على القيمة المضافة TVA.

**المجموعة الخامسة:** رسم الطابع الأمر رقم 103/96 المؤرخ في: 1976/12/09

وتجدر الإشارة وقبل الغرض في بحثنا أن يتعين علينا أن نحدد معنى الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

**الضرائب المباشرة:**

هي الضرائب الحقيقية الشخصية وهي العامل المشترك لكل فئات الممولين والتي تكون واجبة استحقاقها، تحددها قاعدة قانون الضرائب المباشرة، فتدفع سنويا مرة واحدة (فورية) أو في شكل أقساط.

**الضرائب غير المباشرة:**

هي مرتبطة بالواقعة المنشئة لاستحقاقها فهي مرتبطة بالمشتريات فهي فورية للممول الحقيقي الذي يدفعها ضمن سعر السلعة التي يشتريها، أما الممول الشرعي المباشر الذي يكـون عـادة التاجر فتحدد الضريبة بإجراء عملية حسابية وهذا بطرح بين سعر السـلعة الحقيقـي ونسـبة الضريبة المضافة إلى السلعة، فممول الضريبة مطالب بها ضمن الأنظمة الجبائية التي يحـدد علاقته مع الإدارة.

**المطلب الثاني:**

**أنواع التهرب الضريبي وصوره**:

أن التهرب الضريبي كما أسلفنا ذكره هو ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخـر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة، وعلى هذا الأساس نميز بين شكلين للتهرب الضريبي هما:

- تهرب ضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي.
- تهرب الضريبي بانتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالغش الضريبي.

**أولا: التجنب الضريبيL`EVASION FISCAL :**

يعتبر هذا النوع من التهرب وسيلة شرعية متمثلة في اعتماد المكلف على القانون بنفاذه عبر الثغرات القانونية لتبرئة ذمته نحو واجبه الضريبي وبالتالي سلب أمـوال الخزينـة العموميـة بطريقة شرعية دون مخالفة القانون.

وقد عرفه A.MARGIREZ بأنه " محاولة التخلص من الضريبة في حدود القانون " [6].

كما عرفه MARTINEZ بأنه " فن تجنب الوقوع في مجال جاذبية القانون ".

- أما الدكتور أحمد جامع فعرفه بأنه " التخلص من دفع الضريبة دون ارتكـاب أيـة مخالفـة لنصوص التشريع الضريبي القائم "[7].

وفي نظر العديد من المؤلفين هناك طريقتين يلجأ إليهما المكلف للتهرب من الضريبة.

**الطريقة الأولى:**

[6] -A.MARGIREZ OP P16 .

[7]- أحمد جامع: مرجع السابق ص 244.

الاستفادة من ثغرات القانون والنقائص والغموض الذي يكتنف التشريعات الجبائية للتملص من دفع الضريبة بطريقة ذكية.

**الطريقة الثانية**:

التهرب المنظم من طرف القانون عند التقدير الجزافي الذي تلجأ إليه الإدارة في الكثير من الأحيان ومقدرة بذلك أرباحا أقل بكثير من الواقع.

- مما تقدم يظهر لنا بأن التهرب قد يأخذ عدة أشكال وأنواع وهذا حسب مشروعية وكذا درجة تعمده ومن حيث المكان الذي وقع فيه.

## 1)- التهرب المشروع والتهرب غير المشروع:

**التهرب المشروع: (وفقا للقانون)** :

يقصد بالتهرب الجبائي المشروع أن يتخلص المكلف من دفع الضريبة مستغلا ما يوجد في النصوص التشريعية من ثغرات أو عدم الضبط في الصياغة وهذا التجنب يأتي في حدود ما رسمه المشرع من خلال سلسلة الإعفاءات والتخفيضات دون الإخلال طبعا بالقواعد الجبائية.

ويستند التهرب المشروع إلى قاعدة قديمة تعطي المكلف حق تنظيم ثروته بحيث يدفع أقل ضريبة، أي استفادة المكلف من هذه الثغرات القانونية التي لا تعد مخالفة مادام يتحرك في إطار قانوني، كما عبر عنه A.MARGIREZ "لكن هذا النوع من التهرب مهما اتصف بالشرعية فإنه يدل على ضعف في التحضر وغياب الضمير الاجتماعي" [8].

ومن أمثلة ذلك الضريبة على الشركات حينما يقدم التشريع الجبائي على فرض الضريبة على التركات بينما يتساهل في إخضاع الهبات لهذه الضريبة أين يقوم المعنى بالأمر بنقسم أمواله على ورثته رغم أنه مازال على قيد الحياة على شكل هبات حتى لا تخضع أموال لضريبة التركات فنجد أن هناك نوعا من التحايل يستعمله الخاضعون بطريقة مشروعة.

[8] -A.MARGIREZ ' LA FRAUDE  FISCAL ET SEC SUCCEDANEE '.

أو الامتناع عن استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها.
كما يدخل ضمن هذا النوع من التهرب المشروع، التهرب الذي ينظمة، التشـريع الضـريبي والذي يستند إلى كون الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية، اقتصـادية اجتماعية لذلك ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق أهداف معينة، مثل إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خـاص 15% عـوض 30 % قصـد تشـجيع الاستثمار.

**التهرب غير المشروع( المخالف للقانون):**

بخلاف الشكل الأول من التهرب الجبائي فإن هذا النوع يعتمد على عنصـر القصـد لمخالفـة القانون، فقد عرفه عبد المنعم فوزي بأنه " يتضمن مخالفة قوانين الضرائب فتندرج تحته بـذلك كل طرق الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من الالتجاء إلى طرق إحتيالية للتخلص من أداء الضريبة "[9]

ففي نظر عبد المنعم فوزي يتجلى هذا النوع في الطريقتين:

**الأولى**: في حالة تحديد وعاء الضريبة، إذا قدم المكلف بالضريبة تصريح غير صحيح لتقـدر الضريبة على أساسه.

**الثانية**: في حالة تحصيل الضريبة، حيث يخفض المكلف أمواله حتى يتعـذر علـى المصـالح الجبائية أن تحصل على مبلغ الضريبة.

ومن خلال تعريف عبد المنعم فوزي نجد أن التهرب غير المشـروع يعنـي مخالفـة قـوانين الضرائب عن قصد وذلك بالاستفادة من ثغرات لم تكن مقصودة من طرف المشرع أو تكـون نتيجة ذكاء المكلف واحتياله للتخلص من أداء الضريبة.

**2)- التهرب الضريبي المحلي والدولي:**

[9]- عبد المنعم فوزي: المالية العامة والسياسة المالية ط 1 ، بيروت دار النهضة العربية 1972 ص 223.

حسب مفهوم الأستاذ حسن الغرباوي والدكتور جلال بكير: " يتم التهرب الجبائي الداخلي داخل حدود الدولة، أما التهرب الجبائي الخارجي أو الدولي يتم إذا امتد النشاط الضريبي لأكثر مـن دولة".

**التهرب الضريبي المحلي:**

إن التهرب الضريبي المحلي يحدث داخل الحدود والمكلف يجد نفسه دائمـا أمـام السـلطات الجبائية لبلاده ومن هذا التعريف نستخلص أن التهرب الضريبي داخل الحدود الجغرافيـة للبلـد الذي ينتمي إليه وبالتالي إلى الإدارة الجبائية المحلية وهي الظاهرة التي نقوم بمعالجتهـا فـي بحثنا هذا.

**التهرب الضريبي الدولي:**

التهرب من دفع الضرائب داخل البلد وذلك بتحويل المداخيل والمبالغ المتقطعة منها على شكل ضرائب من نصيب هذا البلد على بلد آخر يتميز بجباية منخفضة وهنا يقوم المكلف باسـتغلال كل المنافذ والطرق الغير قانونية من أجل التخفيض من حد الاقتطاعات الضريبية من بين تلـك المنافذ التي يلجأ إليها مايلي:

- تغيير مكان الخضوع الضريبي إلى دولة تطبق رسوم منخفضة.
- عند الاستيراد تضخم أسعار المشتريات وعند التصدير تخفض أسعار المبيعـات كما هي عليه في الحقيقة أو مبالغة في تقييم الأعباء والتكاليف.
- إنشاء شركات وهمية في الخارج للتهرب الكلي أو الجزئـي مـن أداء الواجـب الجبائي حيث تتميز هذه الشركات بأنها لا تمارس أي نشاط وتكتفي برقم الحساب البنكي أو رقم الصندوق البريدي.

**ثانيـا: الغش الضريبي LA FRAUDE FISCALE :**

لا يمكن إيجاد تعريف مانع جامع للغش الجبائي فقد تعددت آراء وتعاريف فقهاء الجباية، فقـد عرف LUCIEN MEHL الغش الجبائي بأنه " مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض العبء الضريبي ويحتوي على عنصر مادي (مخالفـة القـانون) وعنصـر القصد ( هدف التخلص من الضريبة )" [10]

[10]-LUCIEN MEHL "SCIENCE ET TECHNIGUE FISCAL' CITE PAR A.MARGIREZ OP P16

أما AMARGIREZ فقد اعتبر الغش بأنه " يتمثل في التخلص من الضريبة بإعطـاء عـرض خاطئ للواقع أو تفسير مضل"[11]

ونجد أن PHILIP COLIN قد عرفه بأنه " المحاولة المقصودة للتخلص من الضريبة وهو أيضا كل العمليات المادية والمناورات التي يلجأ إليها المكلف للتهرب من تطبيـق الضـريبة علـى مجموع المداخيل"

وقد حاول المشرع الجبائي الجزائري قمع هذه الظاهرة من خلال النصوص والمواد القانونيـة عن طريق قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة المواد: 303 إلى 308 و114 إلـى 131 من قانون الرسم على قانون الأعمال.

فالمشرع الجزائري فرق بين المخالفة بصفة عامة للتهرب بالنسبة لجميع الأصناف والمخالفـة بصفة خاصة بالنسبة لكل صنف من الضريبة دون إعطاء تعريف واضح للغش الجبائي ويتفرع الغش الضريبي إلى بسيط وموصوف.

**<u>الغش الضريبي البسيط:</u>**

يعتبر كل تصرف أو حذف بسوء نية من أجل الإفلات من الضريبة أي بمعنى أن هذا الغش يتم عن طريق تضليل الإدارة الجبائية وذلك بتقديم تصريحات تتضمن بيانات خاطئة تكون محاولة التضليل دون استعمال عنصر التدليس وقد ورد ذكر الغش البسيط في المادتين 192 و193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

**<u>الغش الموصوف:</u>**

يعتبر كل محاولة إرادية يقوم بها المكلف بسوء نية من أجل تضليل الإدارة الجبائية مسـتعملا طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة وحسب رأي M.COZION " يعتبـر المكلـف متهمـا باستعمال طرق تدليسية ليس فقط عندما يهرب من دفع الضريبة وإنما أيضا محاولته لمسح كل أثر لتهربه تحسبا لأية رقابة محتملة مثل تقديم فواتير ودفاتر حسابية مزورة، وذلك من خـلال تضخيم قيمة النفقات والتخفيض من الإيرادات وقد ورد في المادة 303 من ق. ض. م والرسوم المماثلة مجمل الأعمال التي يعتبرها المشرع أعمالا تدليسية.

**<u>المطلب الثالث:</u>**

**<u>طرق التهرب الضريبي</u>**:

---

[11] -A.MARGIREZ ' LA FRAUDE ET SES SUCCEDANEES' P16.

تعد ظاهرة التهرب الضريبي واسعة النطاق باعتبار أن المجال الخاضع للضريبة سـواء كـان نشاطا أو عملا أو سلعتا أو حيازتا تكون مصدرا للضريبة لذا لا يمكـن حصـرها فـي هـذا الموضوع ولكن نحاول توضيح بعد الإجراءات المستعملة من أجـل القيـام بعمليـة التهـرب الضريبي فلقد تنوعت الأساليب وتعددت الطرق أمام المكلف للتخاص من الضريبة حيث يسعى لتحقيق ذلك بشتى الطرق المتاحة له فيمكننا إعطاء أمثلة عن هذه الطرق المستعملة من طـرف المكلف منها التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات، التهـرب عـن طريـق زيـادة الأعبـاء بالمصاريف العامة غير المبررة وأيضا التهرب عن طريق العمليات القانونية............الخ.
وعلى العموم يتم التهرب بواسطة وسيلتين:

**أولا: التهرب عن طريق عمليات محاسبة:**

بما أن النظام الضريبي يقوم على تقديم تصريحات للإدارة الجبائية من طرف المكلف تتضـمن نفقاته وإيراداته السنوية الخاضعة للضريبة وذلك في آجال محددة قانونا وبما أن حساب الحقوق الضريبية يعتمد أساسا على المحاسبة فمن الطبيعي أن المعلومات والبيانات المقدمة يوفرها نظام محاسبي خاصة تلك المتعلقة بالعمليات والأرباح التي تحققها المؤسسة أو التاجر ماسك الـدفاتر المحاسبية وبحكم وجوب اقتطاع جزء من هذه الأرباح في شكل ضريبة فهو يسعى إلى التهرب من دفع هذا الحق وذلك بإدخال تعديلات وتغيرات في ملفه الجبـائي ويكـون هـذا التهـرب بالتضخيم في نفقاته أو التخفيض من إيراداته وتعتبر المحاسبة العامة نظام إعلامي يزود كل من يتعامل مع المؤسسة بالبيانات اللازمة والضرورية كالزبائن، البنوك، إدارة الضرائب..... هذه الأخيرة تعتمد على المحاسبة باعتبارها قاعدة أساسية بالنسبة للمحققين لاكتشاف الأخطاء وهـذا عند تأسيس الضريبة على التصريح، وينحصر التهرب عن طريق العمليات المحاسبية أساسـا في تقليل الإيرادات وزيادة الأعباء ومنه فالتحايل المحاسـبي يتخـذ كوسـيلة للتهـرب علـى مستويين.

**أ)- التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات**:

وهي الطريقة الأكثر شيوعا في ممارسة التهرب الضريبي حيث تـتم عـن طريـق تخفـيض وتقليص الوعاء الضريبي وتفادي التصريح بجزء كبير من الإيرادات التي تدخل فـي حسـاب

الأرباح الخاضعة للضريبة وهي تقتصر على من يمتلكون سجلات محاسبية سواء كـان ذلـك إجباري بموجب رقم أعمالهم الذي يفرض عليهم الدخول في نظام التصريح الحقيقي أو اختياريا بمحض إرادتهم فالإيرادات التي لم تسجل عمدا في الدفاتر المحاسبية قد تكون:

- ثمن صفقات بيع سلع أو مبالغ ناتجة عن تخفيضات على رقم الأعمال تتم دون شك نقدا ومن يد ليد بنية المورد والزبون مما لا يترك أي أثر لوجودها عند المورد أي لا تظهر فـي سـجله المحاسبي في حساب الإيرادات وبالمقابل يسجلها الزبون على أنها نفقات.

- وقد يلجأ المكلف إلى تخفيض الإيرادات الناتجة عن المبيعات ( رقم الأعمال) وذلـك لعـدم تقييدها حسابيا( البيع دون فاتورة) لمسح آثار العمليات المحققة أو تحرير فواتير وهميـة قابلـة للاسترجاع Factures recuperables أو فواتير الطـرق Factures de routes يظهرهـا الزبون في حالة طلبها من مصالح الرقابة أو الدرك الوطني من خـلال تنقلـه فـي الأسـواق والمدن، وعند إجراء عملية شراء جديدة يعيد الفواتير للمورد ويحصل علـى فـواتير وهميـة أخرى، بكميات وتواريخ وأصناف حقيقية، يبرز هذا التحليل بوضوح عنـدما تخفـض قيمـة المبيعات دون التخفيض في قيمة المشتريات خاصة إذا كانت قيمة التخفيض كبيرة تؤدي إلـى تباين في الربح الإجمالي ويمكن توضيح هذه الحالة في الجدول التالـي:

| | **المبالغ الحقيقية غير المصرح بها** | **المبالغ المعدلة المصرح بها** |
|---|---|---|
| مبيعات | 2.000.000 | 1900.000 |
| سعر التكلفة | 1.500.000 | 1500.000 |
| الربح إجمالي | 500.000 | 400.000 |
| هامش الربح = الربح الإجمالي / المبيعات | %25 | %21 |

ولكي لا يفلت الانتباه يلجأ المكلف بالضريبة إلى طريقة أذكى والمتمثلة في التلاعب المحاسـبي في قيمة المشتريات وفي نفس الوقت تخفيض جزء من الإيرادات للحصول على نسبة هـامش ربح ثابتة وذلك عن طريق تكييف سعر التكلفة مع مبلغ المبيعات للحصول على تناسب بينهمـا

وينتج عن ذلك أن يحصل المكاف في الوضعية التي وازنها على نفس هامش الربح كمـا هـو مبين في الجدول التالـ ـ ـ ـي:

| | الحالة الحقيقية غير المصرح بها | الحالة المعدلة المصرح بها |
|---|---|---|
| مبيعات | 2.000.000 | 1900.000 |
| سعر التكلفة | 1.500.000 | 1425.000 |
| الربح إجمالي | 500.000 | 475.000 |
| هامش الربح = الربح الإجمالي / المبيعات | %25 | %25 |

كما يعتبر حساب المشتريات مصدر للتهرب إذ يقول Margirez أن "أنواع التهرب الأساسـية الخاصة بالميزانية تتعلق بالدرجة الأولى بحسـاب المشـتريات وحسـاب الحقـوق المختلفـة فبإستعمال بعض الحيل والإجراءات المحاسبية يستطيع المكاف تخفـيض الأصـول أو زيـادة الخصوم وتكون نتيجة لذلك أن يتم تخفيض الربح الخاضع للضريبة".

**ب) التهرب عن طريق زيادة الأعباء( التضخيم في النفقات):**

نص القانون الجبائي الجزائري على طرح الأعباء من الأرباح الإجمالية ويشترط في ذلـك أن تكون هذه الأعباء مرتبطة ارتباطا وثيقا بالاستغلال، لكن يحدث عكس ذلك، حيث يلجأ المكاف بطرح أعباء تكون بعيدة كل البعد عن الحقيقة وينحصر تطبيق هذا النوع من الغش فـي خلـق وظائف شكلية، مصاريف عامة غير مبررة، بالإضافة إلى سوء تطبيق الإهتلاكـات بصـورة قانونية.

**العمل الصوري والوظيفة الشكلية:**

إن مثل هذا الإجراء يعتبر خطير إلى حد ما، حيث يعمد صـاحب المؤسسـة إلـى التسـجيل المحاسبي لأجور ومرتبات لأشخاص خياليين لا وجود لهم على أرض الواقع بالمؤسسة بل على الأوراق فقط كما يقول Margirez :"هناك حالة رواتب جوهرية مسجلة من طرف المؤسسـة لمصالح مستخدمين حقيقيين، هؤلاء المستخدمين من المفروض أن يتموا أعمالا جد مهمة، لكن في الحقيقة فإنهم لا يقومون بأي نشاط في المؤسسة".

فنعد تسجيل هذه الأجور والرواتب الوهمية فإننا نخفض من قيمة الأرباح باعتبار أن الأجـور تمثل عبء جبائي قابل للطرح.

**النفقات والمصاريف العامة غير المبررة:**

لا تعتبر الأجور والرواتب المصروف الوحيد الذي يثقل كاهل الأعباء وإنما توجد مصـاريف عامة غير مبررة حيث نجد الإدارة الجبائية تقريبا في جميع الدول التي تطبق الضـريبة علـى الدخل تعاني من هذه الأعباء التي تتولد عن طريق سوء استعمال أو تسيير، وتشكل مجموعـة هامة من الإمكانيات، وتمكن هذه المصاريف من الناحية التطبيقية في المبالغة في المخصصات الموجهة للمكافآت وكذلك منشأها يعود إلى النفقات الخاصة بالمكلف حيث يدرجها ضمن الأعباء الخاصة بالاستغلال.

**مخصص الأعباء المبالغ فيها أو المفروضة:**

إن التشريع الجبائي يشترط في المكافئات القابلة للطرح من الأرباح الإجمالية أن تكـون غيـر مفرطة، معنى ذلك أنها توجه عادة إلى ضرورة الخدمة التي وجدت من أجلها، وانطلاقا من هذا نجد أن المكلف الغشاش يستعمل هذا من أجل تخفيض المادة الخاضعة وذلك عن طريق طـرح المكافئات بشكل مبالغ فيه.

**حساب مصاريف خارج الاستغلال:**

يقول Margirez "إن مصاريف الاستغلال المنفقة لصالح المؤسسة قابلة للخصم ولكن عمليـة الخصم هذه عادة تولد إفراطا في استعمالها لذا نجد في بعض الأحيان المؤسسات تقوم بخصـم مصاريف تضمنها معنى المصاريف العامة، لكنها في الأصل مصاريف شخصية للمكلف والتي لا يسمح القانون بخصمها"[12] فهناك العديد من المكلفين الذين يسجلون المصاريف الخاصة بهـم كشخص طبيعي في حساب شركتهم، أو محلهم، وهنا إخلال بمبدأ استقلالية الذمة المالية للمالك عنها للمؤسسة كشخص معنوي له حساب خاص به فمثلا: يقوم بشراء مستلزمات لبيته كأثـاث ويسجلها في حساب المشتريات للشركة، أو يقوم بصيانة السيارة الخاصة به ودمج هذه النفقـة

12- A. Margirez, la fraude fiscale et ses succe danes , p252.

في حساب الصيانة لأموال المؤسسة، أو تكاليف هاتف الإقامة الشخصـية للمسـير، أو القيـام بشراء منقولات تجارية التي يتم تسجيلها في فواتير تجارية ثم يقوم بتحويلها لحسابه الخاص.

**الإهتلاكات:**

الإهتلاك المالي هو الإثبات الكتابي للنقص التدرجي الذي يصيب الموجودات الثابتة للمؤسسـة بفضل الزمن أو الاستغلال، إذا فالإهتلاك هو القيمة التي يفقـدها الأصـل الثابـت الموجـود بالمؤسسة نتيجة مدة الحيازة، بالإضافة إلى استغلاله ويعـرف أيضـا علـى أنـه " التسـجيل المحاسبي للخسارة التي تتعرض لها الاستثمارات والتي تتدهور قيمتهـا مـع الـزمن بهـدف إظهارها بالميزانية وبقيمتها الصافية ".

- كما يعرف الإهتلاك بأنه "طريقة لتوزيع تكاليف، حيث توزع تكلفة الاستثمار القابلة للإهتلاك على مدة دوران حياته"، ومن جهة أخرى يعرف بأنه طريقة تجديد الاستثمارات أي أن الهـدف من حساب تسجيل الإهتلاك هو ضمان تجديد الاستثمارات عن عمرها الإنتاجي وذلك بتجهيـز مبالغ سنوية من الأرباح أي تسجيل كل دورة بالعبء العائد لها، إلى أن نحصل علـى القيمـة الأصلية للاستثمار المعين، أما من الناحية القانونية والقانون التجاري والقانون الضريبي يؤكدان على إجبارية الإهتلاك ويجب حساب وتسجيل الإهتلاكات أو المؤونات مهما كانـت التسـمية وذلك للحفاظ على مصداقية الميزانية.

- فالمخطط المحاسبي الوطني يأخذ بالفكرة الأخيرة إذ يعرف الإهتلاك بأنه " تسجيل تـدهور الاستثمارات بهدف إعادة تكوين الأموال المستثمرة ".

فالإهتلاك يلعب دوران هامان في المؤسسة أحدهما اقتصادي والآخر مالي، فالدور الاقتصـادي يتمثل في استهلاك متتالي للاستثمار، أما الدور المالي يتمثل في إعادة تكوين الأموال المستثمرة للاستثمارات بهدف إعادة تجديدها في نهاية عمرها الإفتتاحي، حيث يتم حجز مبـالغ سـنوية، لذلك تبقى تحت تصرف المؤسسة كتمويل ذاتي إلى يوم صـرفها، فـرغم كـل هـذا تعتبـر الإهتلاكات أداة للغش الجبائي ويمكننا تحليل ذلك باعتبار أن الإهتلاك عبء قابل للطرح مـن حيث حجم الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة وعليه فإن الاقتطاعات الضريبية على الأربـاح الصافية تكون أقل.

ومن خلال تنوع الأموال الممتلكة وفترة بقائها فالتشريع الجبائي وضع سلم معـدلات امـتلاك واجب على المكلف تطبيقها تفاديا لتضخيم التكاليف:

- بالنسبة للمستخدمين **%**03 إلى 04**%**
- بالنسبة للمحلات التجارية **%**02 إلى 05**%**
- بالنسبة للمباني الصناعية **%**03 إلى 05**%**
- بالنسبة للمعدات **%**03 إلى 15**%**
- بالنسبة للأدوات **%**10 إلى 20**%**
- بالنسبة لمعدات النقل **%**20 إلى 25**%**

لكن يحدث العكس حيث يتجه المكلف لعملية الغش عن طريق تطبيق معدل مفرط لزيادة الأعباء التي تكون نتيجتها الحتمية تخفيف الأرباح إضافة إلى الإهتلاكات يمكن أن تكون المؤونات هي الأخرى إعادة للغش الجبائي عن طريق تخصيص قيم عالية تفوق الحد المطلوب.
والمكلف لا يتوقف عند هذا الحد من أنواع الغش بل يتعدى إلى وسيلة أخرى تكون عبر القانون فالنتيجة واحدة والطرق تختلف ؟

**ثانيا: التهرب عن طريق الوسائل والقانون:**

**أ)- التهرب عن طريق الوسائل:**

إضافة إلى طريقة التهرب السابقة التي يعتمدها المكلف بتغليط الإدارة وذلـك بإعطـاء أرقـام خاطئة في التصاريح من شأنها أن تخفض عبء الضريبة، يوجد نوع آخر من الغش ويتجسـد في الغش عن طريق الوسائل والقانون، ويقوم هذا النوع من الغش أساسا على إنقاص جزء من الذمة المالية، إنقاص البضائع، إنقاص الوسائل، انتقاص الأعباء، ويرجع ذلك إلى غياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من الغش الذي هو عبارة عن نشاطات مخفية كما لاحـظ ذلـك gillert في المدن الهامة وكذا بالمراكز الريفية الصعبة المنال "كثيرة هي المؤسسات الإنتاجيـة ومؤسسات التصليح التي تنشط دون علم المصالح الجبائية والتي تسوق منتجاتها بدون فـاتورة سواء على مستوى البيع بالجملة أو بالتفصيل" ولكي نوضح الرؤية جيدا نستشهد بهذا المثال:
فإذا كان لدينا مكلف يقوم بصنع الحلويات ولنفرض أن لصنع 100 حبة حلوة يلزم 100 كلـغ من الدقيق و20 كلغ من السكر الناعم، ولكن هذا المكلف قام بعملية التهرب فصرح بـ 70 كلغ من الدقيق و08 كلغ من السكر الناعم، وهذا يؤدي إلى نقص عدد الحبات التي سوف تباع مـن طرفه، مما يؤدي إلى نقص الأرباح وبالتالي إلى تخفيف عبء الضريبة.

**ب)- التهرب عن طريق العمليات القانونية:**

إلى جانب الغش عن طريق الوسائل يوجد الغش عن طريق خلق وضعية قانونية والتي ترتكـز أساسا على العمليات الشكلية، هذا النوع من الغش يستخدم في المواد الخاضعة للرسم على رقم الأعمال ويطبق بالأخص في الفواتير بدون مبايعات "إن هذه العملية تسمح للمكلـف الغشـاش الحصول على تخفيضات الرسوم عن عمليات غير فعلية والتي من أجلها نحصل على فـواتير غير صحيحة، بمعنى حصول المكلف على فاتورة غير فعلية من طرف المورد، فإن ذلك يسمح له بالاستفادة من الرسم المدون عليها، كما يسمح له ذلك في ما إذا كان الرسم الواجب دفعه أقل من الرسم الذي يمكن الاستفادة منه عن طريق الخصم بالمطالبة باسترداد الفارق".

قد يؤدي دافع التهرب الضريبي بالمكلف اعتماد طرق اختيارية وغير قانونية والتي تطورت مع تطور وسائل الاتصال التي تذكر منها:

- دخول الانترنت عالم الاتصال أدى بالمكلفين خاصة التجار وأصحاب الشركات إتمام عمليات وصفقات فيما بينهم عن طريق الانترنيت، فلا تستطيع الدولة أن تكشف هذه العمليات وبالتـالي حرمان خزينتها من موارد هامة خاصة إذا كانت قيمة الصفقات ضخمة.
- وضع سجلات تجارية لأسماء وهمية وأفراد لا وجود لهم.
- تحقيق عدة مداخيل يصرح بها في عناوين مختلفة لإخضاعها لمعدلات منخفضة.
- الحصول على امتيازات جبائية وشبه جبائية في إطار الوكالة الوطنية لتـدعيم الاسـتثمارات (APSI) أو الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب (ANSEJ) ثم يتم التنازل عن الاستثمارات المقتناة خارج الرسم، مما يفوت على خزينة الدولة مبالغ ضخمة.

## المبحث الثاني:

### أسباب التهرب الضريبي:

إن ظاهرة التهرب الضريبي من الظواهر التي تعرفها معظم المجتمعات، باعتبارها قد وجـدت بتواجد الضريبة نفسها، فهي ظاهرة تزداد يوما بعد يوم بتزايد حجم النشاط الاقتصادي وعـدد السكان، الشيء الذي يؤدي إلى تعقيد البيانات القانونية للضريبة، علاوة على الدور الذي يلعبـه في تعطيل السياسة التنموية التي تسطرها الدولة خاصة وأنه يحرم خزينة الدولة مـن أمـوال كبيرة كل سنة، وعليه سنحاول التطرق إلى بعض الأسباب الهامة والتي تكون مسـؤولة عـن وجود هذه الظاهرة.

## المطلب الأول:

### الأسباب الخاصة بالنظام الضريبي:

إن المحاولات العديدة والمتكررة للدولة في تعديل النظام الضريبي وجعله يتماشـى وتوجهـات الجزائر لم يكن بالأمر اليسير، إذ وجدت الجزائر نفسها خاصة بعد الاستقلال تعاني من فـراغ قانوني في الجانب المالي، لذلك سعت جاهدة لتساير الواقع، إلا أنه وفي سـنة 1987 أصـبح النظام الضريبي الجزائري لا يستجيب لمتطلبات التنمية الاقتصـادية بسـبب عـدم ملاءمتـه للمعطيات الاقتصادية الجديدة خاصة بعد توجه الاقتصاد الوطني من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق الحر، الشيء الذي دفع بالدولة إلى إصلاح النظام الضريبي، كل هـذا خلـق سـلبيات وعيوب تميز بها النظام الضريبي الجزائري نجيزها في العناصر التالية:

**أولا)- تعقد التشريعات الضريبية:**

ومن أمثلة هذا التعقيد ما تحويه قوانين الضرائب من إعفاءات وتخفيضات وإضافات في سـعر الضريبة علاوة على غموض القواعد التشريعية التي تنظم أنواع الضرائب المختلفة، ومـا زاد الطين بلة التغييرات في مجال التنظيم الجبائي، الشيء الذي أدى إلى عدم الاستقرار في الجهاز الجبائي يتعذر على المكلفين مواكبة هذه التغييرات المتتالية نتيجة لنقص الإعلام، ومنـه عـدم الامتثال لها ولو لم يكن ذلك عن سؤ نية.

وهذا ما دفع المشرع الجزائري إلى اتخاذ إصلاحات جبائية تتماشى والفكر الحالي الحديث ومن ذلك استبدال كل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي علـى تأديـة

الخدمات بضريبة حديثة تعرف باسم الرسم على القيمة المضافة وهذا ما جاء في قانون 36/90 والذي دخل حيز التنفيذ في شهر أفريل سنة 1992م.

وبشكل عام فإن تعقيد النظام الجبائي ننتج عنه عدم تقبل المكلف لكل الإجراءات العمليـة التـي تحتويها، مما يدفعه إلى عدم المثول لهذه الإجراءات ومحاولته المستمرة للتهرب من الضـريبة "فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة ".

**ثانيا)- ضعف العدالة الضريبية:**

يتميز النظام الضريبي الجزائري بابتعاده عن العدالة الضريبية ويتضح ذلك فيما يلي:

- إن طريقة الاقتطاع من المصدر مقتصرة فقط على بعض المداخيل دون الأخرى، ويترتـب عن ذلك اختلاف إمكانية التهرب الضريبي بحيث المداخيل التي تخضع لطريقة الاقتطاع مـن المصدر تنعدم فيها فرص التهرب الضريبي بعكس المداخيل الأخرى التي تبقى لهـا إمكانيـة التهرب الضريبي.
- إن اختلاف مواعيد تحصيل الضريبة للمكلفين قد يشكل إجحافا في حق البعض، فنجد تحصيل الضريبة على الأجور يكون في نهاية كل شهر في حين تحصـيل الضـريبة علـى الأربـاح الصناعية والتجارية يكون عند نهاية السنة في شكل دفعات.
- إن الضرائب المباشرة يغلب عليها طابع المعدل النسبي، علما أن هذا الأخير لا يراعى حجم الدخل مما يترتب على ذلك إجحاف في حق الدخول الضعيفة.
- اختلاف المعاملة الضريبية بحيث نجد المؤسسات العمومية تستفيد من مزايا ضريبية هامـة عكس المؤسسات الخاصة، بالإضافة إلى ذلك فإن المؤسسات الأجنبية تخضع لمعاملة ضـريبية خاصة، بحيث نجد المؤسسات الجزائرية تخضع للضريبة على الأرباح الصـناعية والتجاريـة بمعدل 50% بينما مؤسسات الأشغال العقارية الأجنبية تخضع لمعدل 08 %، أما المؤسسـات الأجنبية لتأدية الخدمات تخضع لاقتطاع من المصدر للضريبة على الأربـاح غيـر التجاريـة للنسبة 25%.

**ثالثا)- الضغط الضريبي:**

يعرفه العديد من الجبائيين كل حسب تعريفه، فنجد أن Lucien Mehl يعرفه بقوله "هو العلاقة الموجودة بين الاقتطاع الجبائي الذي يخضع له الشخص الطبيعي، والدخل الذي يحوزه هـؤلاء الأشخاص وهذه العلاقة تسمى أيضا بالنسبة الإجماليـة للاقتطاعـات الإجباريـة ". إن لنقـل

الاقتطاع الذي تفرضه الإدارة على المكلف أثار كبيرة على أداء واجباته الجبائية إذ من الثابـت أنه كلما ارتفع سعر الضريبة وقيمتها، كلما زاد عبئها وكلما كان ذلك دعوة للغش.

كذلك من خلال تعريف Lucien Mehl يقول J. Rivoli في كتابهVive limpot يمكـن أن نعرف الضغط الجبائي على أساس انه يمثل العلاقة بين الاقتطاع الإجمـالي مـن الضـرائب والناتج الوطني الخام.

- ويكتب بالشكل التالي: الضغط الجبائي = **الإيراءات الجبائية** حيث أن

**الناتج الوطني الخام**

**الإيرادات الجبائية**: هي مجموع المداخيل الناتجة عن فرض الضرائب والتي يتم تحصيلها.

**الناتج الوطني الخام:** هو عبارة عن مجموعة المداخيل الأخرى الناتجة عن ممارسـة مختلـف النشاطات.

حيث أنه كلما اقتربت النسبة من 01 تكون بسبب ضغط جبائي أقصى، الشيء الذي يؤدي إلـى التهرب الجبائي، بل قد يؤدي أحيانا إلى وقوع ثورة جبائية، وهذا ما حدث في أول جانفي مـن سنة 1992 بلندن، حيث قامت مظاهرات عنيفة نتيجة الرفع من نسبة الضريبة على العقارات.

وتحديد نسبة الضغط الجبائي ليست ثابتة فهي تخضع لعدة عوامل:

ففي الدول التي تعرف تدهورا في إنتاجها الوطني الخام تلجأ إلى الرفع من إيراداتها الجبائية إما عن طريق رفع معدل الضرائب، إحداث ضرائب جديدة، تحسين التحصيل، تحسـين الرقابـة لمحاربة التهرب الجبائي مما يؤدي إلى تفاقم نسبة الضغط الجبائي التي لا يقوى المكلفون على تحملها.

ويفرق المحللون الجبائيون، بين نوعين بن الضغط الجبائي، ضغط جبائي خاص وآخـر عـام على التوالي بالنسبة للمكلف وبالنسبة للدولة.

**الضغط الجبائي بالنسبة للمكلف:**

باعتبار أن الضريبة اقتطاع على ممتلكات المكلف فإن هذا الأخير يحس بنوع مـن الحرمـان ومما يزيد في إثارة هذا الإحساس هو الارتفاع الكبير لنسبة الضغط الجبائي، وهذا ما يدفعه إلى ممارسة التهرب، والضغط الجبائي بالنسبة للمكلف هو المقارنة بين مجموع الاقتطاعات التـي يتحملها ومجموع العائدات التي يتلقاها، فيعبر عن ذلك بالعلاقة التالية:

**الضغط الجبائي = مجموع الضرائب**

**مجموع المداخيل**

- إن هذا المدلول يبقى ذو طابع شخصي، لأن المكلف ليس على علم بالعبء الحقيقـي الـذي يتحمله، فهو يعرف فقط الضرائب المباشرة التي يدفعها للإدارة الجبائيـة، ويجعـل بالمقابـل الضرائب الغير المباشرة التي تم إدماجها في ثمن الخدمة التي تلقاها أو السلعة التي اشـتراها، ومن العلاقة المذكورة سنستنتج وجود علاقة عكسية بين ظاهرة التهـرب والضـغط الجبـائي إذ بزيادة معدل الضغط الجبائي يزيد مستوى التهرب الضريبي والعكس صحيح.

**الضغط الجبائي بالنسبة للدولة:**

فيما يخص الدولة فإن قياس الضغط الجبائي يكون بالمقارنة بين مجموع الاقتطاعات الجبائيـة العامة والناتج الوطني الخام (PNB) ويعبر عنه بالعلاقة:

**الضغط الجبائي = مجموع الاقتطاعات العامة**

**الناتج الوطني الخام**

هذه المقارنة لا تسمح بقياس العبء الجبائي لأن الاقتطاعات المحصل عليها تكـون موضـوع تمويل ميزانية الدولة، ومن ثم إعادة توزيعها في شكل نفقات عامة، ولكن تظهر لنا كما يقـول J.Rivoli " مدى تدخل الإدارة الجبائية في المحيط الاقتصادي عبر قنوات الاقتطاع الإجباري".

**المطلب الثاني:**

**الأسباب الخاصة بالإدارة الجبائية**:

إن الإصلاحات الجبائية فيما يخص النظام الجبائي لا تحقق لها الفعاليـة إن لـم تكـن الإدارة التنفيذية والمتمثلة في الإدارة الجبائية على مستوى مقبول من التنظيم والكفاءة، ويمكن تعريـف الإدارة الجبائية على أنها منظمة رسمية وقانونية لها السلطة العمومية تضـم مجموعـة مـن الوسائل والإمكانيات المادية والبشرية والقانونية ولها دور أساسي في تسيير حصـيلة العائـد الجبائي، بحيث تكمن مهمتها في:

مراقبة التصريحات الخاصة بالمكلفين، وكذلك تصفية الضرائب والرسوم.

مراقبة بعض القطاعات الاقتصادية، وكذا عقد الاتفاقيات الجبائية العالمية، وعلى هذا الأسـاس فكلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة كلما سهل التهرب الضريبي، والملاحـظ فـي الجزائر أن الإدارة الجبائية حادت عن الهدف الأساسي الموكل لها بسـبب اتسـامها بملامـح إدارات الدول المتخلفة كالإهمال والتسيب واللامبالاة وانعدام الوعي المهني ونقـص العناصـر

الكفأة من جهة، وافتقار الإدارة من مختلف الوسائل المادية الحديثة من جهة أخـرى، ويمكـن إبراز أوجه القصور الإداري في:

**1- قصور الإمكانيات البشرية:**

أمام الانفتاح الاقتصادي الذي عرفته الجزائر وما أنجر عنه من زيـادة فـي عـدد المشـاريع الاقتصادية خاصة بعد فتح الباب للمبادرات الفردية وأصحاب رؤوس الأموال للاسـتثمار فـي شتى الميادين كانت النتيجة الحتمية لذلك أن ارتفع عدد المكلفين والملفات المعروضة للدراسـة بشكل كبير، لكن هذه الزيادة في عدد المكلفين لم تسايرها زيادة مماثلة مـن الناحيـة الكميـة للأعوان وموظفي الإدارة الجبائية، إذ وجدت هذه الأخيرة نفسها أمام مهام متزايـدة وضـخمة يصعب التحكم فيها، فعلى سبيل المثـال وصـل عـدد الملفـات بالنسـبة للموظـف الواحـد 300 ملف، دراسة المفتشية العامة للمالية قدرت الحاجة فيها إلى 25000 موظف في الظروف العادية، في حين أن النسبة للموظفين إلى الملفات في بعض الدول الأوروبية كفرنسا وبلجيكـا وصلت إلى 100 ملف للموظف الواحد.

- إن إمكانيات التقليل من فرص التهرب الضريبي تستوجب رقابة فعالـة ودائمـة، غيـر أن المشكلة الجوهرية التي تعرقل إجراءات الرقابة تكمن في نقص عدد المـراقبين الـذين تتـوفر عليهم الإدارة الجبائية على مستوى التراب الـوطني، إذ تتـوفر علـى 472 مراقـب لكـل 490000 مكلف بمعدل 1038 للمراقب مع ما يتحمله كل ملف من بيانات وجـداول تسـتغرق مطالعته، والتحقيق فيه وقت لا يستهان به[13].

بالإضافة إلى ما سبق ذكره تعاني إدارة الضرائب من عدم تخصص أعوانها في المجال الجبائي ونقص كفاءتهم إذا أن مستوى أعوان الضرائب في الجزائر ضعيف وأن هناك 20 % فقط من الأعوان الحاصلون على البكالوريا الشيء الذي أدى إلى التهرب من الضريبة، عـلاوة علـى غياب السياسات التكوينية المنظمة وعدم إجراء دورات تربصة وتأهيلية التي تجعلهـم قـادرين على مواكبة التطور السريع في التقنيات والمعارف العلمية.

كما يمكن الإشارة إلى آفة الرشوة التي تمس أعوان إدارة الضرائب كسبب خطير في حرمـان خزينة الدولة من مبالغ مالية معتبرة إذ يقول Nagave Zyvathn الذي يتحدث عن الرشـوة

[13]- فضيلي عائشة، التهرب الضريبي، ص 26.

في دول العالم الثالث "إن الرشوة في دول العالم الثالث تضرب أطنابهـا مـن النـواب إلـى الوزير.............."

وبصفة عامة يمكن القول بأن وجود هذه الظاهرة أكيد وأن ما شجع على وجودها هـو نقـص إجراءات قمعها وكذا كون نظام الأجور في الإدارة الجبائية يشجع على احترافها مـن طـرف بعض الأعوان.

**2- قصور الإمكانيات المادية:**

لم تشهد مديريات الضرائب قبل الإصلاح تطورا سريعا وواسعا في عدد المستخدمين، وحتـى الإمكانيات المادية، وبالتالي فالإدارة الجبائية الجزائرية تعاني من نقص وعجز فـي امكاناتهـا المادية، وهذا من شأنه أن يؤثر على الحصيلة الجبائية وعلى هذا الأساس ساهمت هذه المشكلة في انتشار وتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي، ومن أوجه هذا القصور نذكر:

- القصور الحاصل في المقرات واعتبار بعضها الآخر بحاجة إلى ترميم وتجديد.
- انعدام الأجهزة الحديثة للتسيير، وقلة استخدام أجهزة الإعلام الآلي، حيث يوضح أحد مراقبي الجباية قائلا "إن أول مشكل يواجهنا هو التعثر في جميع المعلومات الخاصة بالملفـات، هـذه الملفات يمكن أن تضيع ببساطة وسط الكم الهائل من الأرشيف".
- قلة التجهيزات الضرورية الخاصة بالإدارة.
- قلة وسائل النقل التي يستخدمها أعوان الإدارة للقيام بمهامهم مما يظطـرهم إلـى اسـتخدام وسائل خاصة.
- نقص التأمين الشامل الذي يضمن للموظفين خاصة أعوان المراقبة عند تعرضـهم لـبعض المخاطر كالاعتداءات أو الضرب أو الإغراء أثناء قيامهم بالمهام الرقابية ... الخ.

**3- عدم فاعلية الرقابة والإجراءات الإدارية والتنظيمية:**

**أولا: عدم فاعلية الرقابة**:

هناك أسباب تدفع بالمكاف إلى استعمال طرق احتيالية للتخاص من الضريبة كليا أو جزئيا وكل هذه الأسباب والأساليب والطرق المختلفة تنشأ من انعدام الرقابة الفعلية والذي نـتج بالدرجـة الأولى من قلة الأعوان المكلفين بالرقابة كذلك فيما يتعلق بالوسائل المعدة لعملية الرقابة التـي تعتبر قليلة بالمقارنة مع عمليات التحصيل والتحقيق والرقابة الواجبة التغطية من قبل الأعـوان الإداريين.

**ثانيـا: الإجراءات الإدارية والتنظيمية**:

وتتمثل في الصعوبات التي تواجهها الإدارة في القيام بإجراءاتها التي تدفع المكلف إلى لجوئـه للتهرب تخلصا من التزاماته، وتتمثل فيما يلي:

1)- تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بالتحصيل:

إن تعقد هذه الإجراءات التي تواجه المكلف قد تدفعه إلى التهرب من دفع الضـريبة لاعتمـاد الإدارة على كثرة الوثائق التي تطالبه بها، مع كثرة إجراءاتها وتعقيدها فتولد لديه دافعا للتهرب من الالتزامات الواجبة عليه، وبالتالي فتعقد هذه الإجراءات يؤدي إلى خلق روح الكراهية لدى المكلف للتهرب من الضريبة، وهو ما يوجب على الإدارة العمل على تيسير هذه الإجراءات[14] .

**2)- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي**:

مثال ذلك صعوبة تقدير الدخل الصافي وتقدير الملكيات، الشيء الذي يسهل للمتهـرب إخفـاء وعاء الضريبة، أو قد تؤدي إلى ربط الضريبة ربطا جزافيا بأقل من القيمة الحقيقية بها، وهذه إحدى صور التهرب، أو بأكثر من قيمتها الحقيقية وهذا ينطوي على الإخلال بالعدالة التي هي من المبادئ الأساسية للضريبة والتي تقضي بأن يشارك كل الأفراد في تحمل أعباء الدولة تبعا لمقدرتهم التكليفية، فالإخلال بهذه القاعدة قد يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجع على التهرب.

**3)- عدم المساواة في التطبيق ( غياب العدالة الضريبية):**

باعتبار العدالة الضريبية من أهم القواعد الضريبية فإنه بتوافرها تتحقق الشـفافية والمسـاواة كونها تتضمن التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين الأفراد، لذا فإن الإخلال بهذه العدالة يجعل المكلفين يشعرون بمدى ثقل الاقتطاع[15].

وهذا الشعور سيزيد من حدة الضغط الضريبي على المكلف مما يجعله يتهرب من ذلك بجميـع الطرق.

وتجدر بنا أن نفرق بين العدالة الفعلية، فقد تكون الضريبة عادلة من الوجهـة القانونيـة كمـا أرادها المشرع المالي ثم تأتي صعوبة التطبيق فتقضي على هذه العدالة فلا شك أن الضريبة لا تعتبر عادلة إلا إذا استوفت ركني العدالة أي عدالة تقدير الضريبة وعدالة تطبيقها، والأخيـرة

---

[14]- د/ عبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص 255.

[15]- د/ علي عباس عياد، النظم الضريبية المقارنة، الجزء الثاني، الإسكندرية، ص 40.

مرتبطة بكفاءة الإدارة المالية ومن الثابت أن عدم المساواة في التطبيق تضعف الثقـة العامـة بعدالة الضريبة فنجد الكثير من المكلفين يشتكون من التمييز في المعاملة في تطبيق الإجراءات التي كانت من أحد الحوافز للتهرب من الضريبة إذا يعتبر الجانب التنظيمي لـلإدارة الجبائيـة خاصة بشأن مصالحها من الأسباب الرئيسية التي تساهم وتفسح المجال للمكلف للتهرب من أداء التزاماته الجبائية.

**المطلب الثالث:**

**الأسباب المتعلقة بالمكلف:**

من الأسباب التي تؤدي إلى وجود ظاهرة التهرب الضريبي تعود في حقيقة الأمر إلى دوافـع اقتصادية وأخرى معنوية للمكلف، فمظاهر عدم الانضباط الجبـائي "Indiscipline Fiscale" وضعف الوعي الضريبي هو أساس كل تهرب يقوم به الفرد وهذا عندما ينظر إلى الضـريبية بمفهوم خاطئ.

**أولا: الأسباب الاقتصادية**:

إنه من المؤكد أن للأسباب الاقتصادية دورا هاما في تفاقم ظاهرة التهرب الجبائي وهذا بالنظر للحالة الاقتصادية للمكلف التي تحدد مدى إمكانية دفعـه للضـريبة دون أن ننسـى الوضـعية الاقتصادية للدولة والتي لها تأثير كبير على المكلف.

**الوضعية الاقتصادية للمكلف:**

تتحكم الحالة الاقتصادية للمكلف غالبا في وضعيته إيزاء الضريبة وعليه فالمكلف يملك مداخيل مرتفعة فهو يدفع كامل ما عليه من ضرائب ورسوم دون محاولة اللجوء إلى التهرب وهذا مـا أكده P.Gavdennet "يحاول المكلف وبدقة أن يدفع الضرائب المفروضة عليه لكي لا يتعرض لعواقب محاولة التهرب بل يذهب إلى أبعد من ذلك بمحاولة إظهار بأنه ذو سيرة جبائية حسـنة وعكس ذلك أثناء تعرض المكلف لصعوبات مالية أين يشتد به الحال إلى التقليص من الأعبـاء الجبائية هذا بلجوئه إلى التهرب الجبائي الذي يراه ضروريا لإنعاش وضعيته المالية، لأنه فـي حالة تسديد كل الضرائب والرسوم سيؤدي لا محالة إلى إفلاسه وكما يقوم"G.Tixier" "...وهذا ما يبين أن التهرب الضريبي في الدول المتقدمة منخفض مقارنة بالدول النامية نظرا لارتفـاع عوائد الأفراد، وللوضعية الاقتصادية للدول أثر كبير في تحديد مداخيل المكلفين.

**الوضعية الاقتصادية للدولة:**

تتعرض اقتصاديات الدول في نشاطاتها إلى تقلبات متوترة ومتفاقمة في بعض الأحيان والمتمثلة في دورات اقتصادية تلحق النظام الاقتصادي بالتعطل في الموارد البشرية والإنتاجية وتصـيب الدخل بالزيادة أو النقصان، أي أنه يحدث وأن يكون الوضع الاقتصـادي للدولـة فـي حالـة ازدهارها ورواجها كما يحدث وأن يكون في حالة كساد وجمود.

ففي حالة التضخم الذي هو في الحقيقة عبارة عن ظاهرة ديناميكية تحدث نتيجـة خلـل بـين العرض والطلب نتيجتها الارتفاع الغير طبيعي في الأسعار، ويلعب التضخم دوريـن أحـدهما إيجابي والآخر سلبي على طاقة المكلف لأن التضخم مرتبط مباشرة بالقوة الشرائية للمكلفـين، ففي حالة ارتفاع هذه القوة ارتفع الاستهلاك وبالضرورة يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضـريبية فوضعية المكلف مقبولة إلى حد ما، باعتبار أن المستهلك هـو الضـحية، علـى العكـس إذا انخفضت القوة الشرائية فإن الاستهلاك سوف يقل وكذلك كمية الإيـرادات الضـريبية سـوف تتدنى، فهنا المكلف ليس له إمكانيته وضع ضرائب على الآخرين.

إن هذه الوضعية تحدث اختلالا في الاقتصاد الوطني مما يستدعي تدخل الدولة في تحديد أسعار السلع لتعديل السوق ويصعب تحميل المكلف عبئه الضريبي على زبائنه وهكذا يكون التهـرب الضريبي أمرا أكيدا، وعموما فنظام الاقتصاد الجزائري ليس مرتكزا علـى قواعـد قانونيـة بإمكانها مساعدة الإدارة الجبائية في القضاء على التهرب الضريبي.

وما يمكن قوله في هذا الصدد أنه في حالة الرخاء الاقتصادي تقل نسبة المتهـربين والعكـس صحيح في حالة الكساد الاقتصادي.

**ثانيا: الأسباب المعنوية:**

إن حقيقة التهرب أمام الضرائب يعود أساسا إلى ضعف الواجب الجبائي حيـث يقـول "Paul Goudmet" "إن الضمير الجبائي لعدد من المكلفين يقل أهمية عندهم عن الضـمير الأخلاقـي وعند معظمهم السرقة في ميدان الجباية ليست بسرقة"[16] حيث يشعر المكلف عند دفع الضريبة بأن جزء من ماله يضيع دون أن يستفيد منه، الأمر الذي يدفعنا إلى معرفة أسباب هذا الشعور والتي تعود إلى ثلاثة عوامل "دول العالم الثالث".

**العامل التاريخي:**

[16] - P. Gaudmet. Impôt empreinte, p228.

ساهم بدوره في تخفيض أداء الواجب الجبائي حيث يشعر المكلف بأن الضريبة تجد مصـدرها في أنظمة لا تمت بصلة للنظام الجبائي الإسلامي وأنها بذلك دخيلة عليه، فعـادة مـا يتسـاءل المكلف عن أيهما يجب الدفع، الضريبة أم الزكاة ؟ ولهذا يلجأ للبحث عـن وسـائل للتهـرب الجبائي التي تصبح بمثابة مقاومة جبائية، وفي الجزائر فإن ظاهرة التهرب الجبـائي موجـودة أساسا في معارضة المكلفين للجباية من جهة وفي بعض الأحيان للضغط الجبائي، علاوة علـى الفترة الاستعمارية التي تعتبر خلفية لدى المكلف يستند إليها حتى يبرر نفسه بسبب تهربه، بأن هذه الأخيرة ما هي إلا أداة سيطرة واستغلال وبعد الاستقلال بقيت نفس النظرة إلى الضـريبة بأنها عبء يحاول التخلص منه.

**<u>العامل الثقافي</u>**:

بالإضافة إلى العامل التاريخي فإن العامل الثقافي يتجسد من خلال:

انعدام إعلام جبائي كافي وبالتالي انعدام تربية وتوعيـة جبائيـة لـدى المكلـف وهـذا مـا أكده Nagave Zyvathn بقوله "إن الثقافة المضادة للجباية شجعت الغش علـى أداء الواجـب الجبائي وأن مواطني دول العالم الثالث لا يتصرفون بكونهم مواطني دولة جديدة متطورة وأنهم يعتبرون أنفسهم منتمون إلى الدولة القامعة الضاغطة[17].

كما أن جهل القوانين المتعلقة بالضرائب وإهمالها ونسيان إجراءاتها يؤثر على درجة الـوعي الضريبي للمكلف، وعليه فالوعي الضريبي لدى المكلف له وقع كبير، فكلما زاد الـوعي لديـه ضعف على التهرب من التزاماته الضريبية، وكلما نقص لديه الوعي بمدى أهمية الضريبة كلما كان الدافع للتهرب قويا وملموسا، أضف إلى ذلك الاعتقادات السائدة في أذهان الأفـراد بـأنهم أقدر من الدولة في التحكم والتصرف في أموالهم أفضل منها[18]، وبان الضريبة توجه مبالغهـا إلى استعمالات لا تفيده وأن الدولة لا تتبع أسلوبا محكما في إنفاقها العام، مما يضعف الباعـث لديه بإمداد الدولة من أمواله الخاصة حيث تنفقها بطريقة لا تقنعه ولا ترضيه وهذا ظنا منه أن الدولة تسلبه ماله الخاص، وهو الخطأ بأم عينه لأن الضرائب تعود بفوائد كبيـرة جـدا علـى الصالح العام لما تتحمله الدولة من نفقات في شتى الميادين كالتعليم والصحة ...

ومنه فضعف المستوى الخلقي ودرجة الوعي الضريبي لدى المكلف يعتبر سببا هاما جدا لـدفع المكلف للتهرب من الضريبة وعدم احترامه لالتزاماته.

---

[17] - Nagave Zyvathn , Rôle de l'impôt dans P.O.V, p284.

[18]- د. حامد عبد المجيد ديراز، المرجع السابق، ص 250.

**العامل الحالي (الراهن):**

إلى جانب العاملين التاريخي والثقافي فحاضر الضريبة يستوجب جعل المكلفين يؤدون واجباتهم الجبائية في الوقت الذي يعتقد فيه المكلف أن عدم عدالة الضريبة مبرر كافي للتهرب منها ومن كل هذه العوامل يمكننا القول وبصفة عامة أن السبب الرئيسي للتهرب الجبائي يبقـى وبـدون منازع يتمثل في نفسية المكلف أو ما يمكن التعبير عنه بـ "سيكولوجية المكلف حيث يقـول Tixier et G.Gest"ليس من السهل بالنسبة للإنسان في جميع معاملاته اليومية التهـرب مـن حب التملك والتنازل بدون مقابل"[19].

كما يعتقد البعض أن التهرب من دفع الضريبة المفروضة علـيهم لا يعـد تصـرفا أخلاقيـا وتبريرهم في ذلك أن تهربهم هذا لا يشكل خسارة لأحد استنادا إلى فكرة "سرقة الدولة لا تعـد سرقة ما دامت هذه الأخير شخصا معنويا[20].

وحسب استطلاع الرأي العام في فرنسا حول تكييف المتهرب من الضريبة أتضح أن 04% من الأفراد يعتبرونه بمثابة سارق و01% منهم بمثابة خائن لوطنه و 18% منهم بمثابة شخص لا يحترم نظام مرور السيارات، في حين أن 53% من الأفراد يعتبرونه كرجل أعمـال يسـتغل الفرص للحفاظ على أمواله، كما أن 88% من الفرنسيين يبررون موقف المتهرب ولا يجـدون ضرورة لمعاقبته[21].

**المبحث الثالث:**

**آثار التهرب الضريبي**:

إن التهرب الضريبي يترتب عليه نتائج سيئة من مختلف الوجـوه خاصـة الإضـرار بالخزينة العمومية حيث تقل فيها حصيلة الضرائب[22] ، ومن ثمة عجز الدولة جزئيا عن تنفيـذ المشروعات العامة، إذ يتحمل بعض المكلفين عبء الضريبة بينما يتخلص منها الـبعض وقـد

---

[19] - Tixier et G.Gest, droit fiscale, p241.

[20] - A. Margirez, R.Tabli, la faut devant l'impôt et les contrôles fiscales, 1985, p06.

[21]- د/ ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ص157.

[22]- د/ عبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص 224.

تضطر الدولة إلى زيادة سعر الضرائب الموجودة أو إلى فرض ضرائب جديدة لكي تعـوض بذلك النقص في الحصيلة الناجمة عن التهرب الضريبي، وفي ذلك زيادة فـي عـبء دافعـي الضريبة، وبناءا على ما سبق يمكننا تصنيف آثار التهرب الضريبي إلى آثار مالية واقتصـادية واجتماعية.

**المطلب الأول:**

**الآثار المالية:**

إن التأثير المباشر لظاهرة التهرب الجبائي هو على عاتق ميزانية الدولة لأن الجبايـة العاديـة تمثل حوالي 40% من الإيرادات، فهي إذن مورد أساسي لهذه الميزانية وإذا حاولنا تقييم هـذه الظاهرة وحصرها من قبل المختصين في هذا المجال نجد أن الأرقام تختلف من محال إلى آخر فهناك من يرى بأنها تتراوح بين 30 إلى 50 مليار دينار في السنة، ويرى آخرون انطلاقا من عوامل ومعطيات الاقتصاد الكلي أنها تتراوح بين 50 إلى 100 مليار دينار جزائـري سـنويا وحسب المعاينة التي أجراها مجلس المحاسبة[23]، وانطلاقا من التقييم الـذي أجرتـه المصـالح الإدارية الجبائية والذي يقدر فيه المبلغ خلال سنة 1995 إلى أكثر من 50 مليار دينار جزائري ومهما زادت أو قلت هذه المبالغ فإنها تسبب عجزا في ميزانية الدولة مما يصعب عليها التحكم في سياسة الإنفاق وبالتالي عدم تحقيق المشاريع المقررة للسنة المالية، إن هذه الوضعية المالية التي تنجم عن التهرب الضريبي تأثر مباشرة على ميزانيات المجموعـات المحليـة (البلديـة والولاية) والتي تعتمد في جزء كبير من ميزانياتها على الرسم على النشاط المهنـي، الرسـم العقاري ... وهي موارد جبائية مفروضة من طرف الدولة والتي تجـب لحسـاب الجماعـات المحلية.

ومن خلال الجدول التالي يمكن توضيح التقديرات الإجمالية للإيرادات والنفقات على المسـتوى الوطني بين 1999 و2000 م الوحدة بالمليون دج.

| السنوات | الإيـــــــــــرادات | | | النفقـــــــات | |
|---|---|---|---|---|---|
| | الجبائية | مداخيل الأملاك(غير جبائية) | إعانات | التسيير | التجهيز |
| 1999 | 83192 | 6110 | 73648 | 77185 | 85760 |
| 2000 | 89119 | 6598 | 79283 | 77501 | 97231 |

[23] - rapport annuel de la cour des comptes, lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, n° 809, du 04/10/1997, p01.

نلاحظ من خلال الجدول أن الإيرادات الجبائية المحلية تعتبر أهـم وأكبـر مصـدر تمـويلي للجماعات المحلية بالمقارنة مع الإجراءات الأخرى غير الجبائية[24] وبالتالي فـإن تـأثير هـذا التهرب على التنمية المحلية سيكون بعرقلة الجماعات المحلية عن أداء وظائفها على المسـتوى المحلي ( النظافة، تعبيد الطرقات، تموين المدارس بالعتاد وصيانتها ... إلخ)

كذلك فإن التهرب الضريبي كما أسلفنا يؤثر على ميزانية الدولة بأن يؤدي إلى عجزهـا وهـذا العجز يخلق لها مشاكل تمويلية يدفعها(الدولة) للالتجاء إلى مصادر أخرى لتمويل المشاريع التي تهدف إلى تحقيقها، كالإصدار النقدي والاقتراض وما يخلفانه على الاقتصاد الـوطني كتـراكم فوائد الديوان نتيجة الاقتراض[25].

**المطلب الثاني:**

**الآثار الاقتصادية**:

يأتي التهرب الجبائي كعائق لإضعاف الاقتصاد الوطني بحيث تكون النتيجة جد خطيرة بالنسبة للاقتصاد وهذا حسب رأي قنديل "ارتفاع الأسعار، إصدار النقد، انخفـاض اسـتعمال النقـود الورقية، الاكتناز، تهريب رأس المال. وفي الأخير تضـخم معلـن وعـدم تـوازن ميـزان المدفوعات".

فنظرا للخسارة التي يحدثها في خزينة الدولة، مما يؤدي إلى التقليل من إمكانيات الادخار العام وبالتالي تصبح الدولة غير قادرة على خلق الجو الملائم للتنمية الاقتصادية فهذه الخسارة التـي يحدثها التهرب في الادخار العام تؤثر على الاستثمارات المرتقبة حيث تعرقل بعض المنشـآت كالبنايات والمصانع وهذا عندما تكون قيمة الادخار المرتقبة غير كافية لتغطية الاسـتثمارات، ومن هذا فإن الدولة لا يمكنها تقديم إلا الجزء اليسير مـن الإعلانـات والإعفـاءات المقـررة للنشاطات الاقتصادية، فالمؤسسة المتهربة يمكن أن توجه الأموال المختلسة من الإدارة الجبائية لرفع إنتاجها كما وكيفا الشيء الذي تعاني منه المؤسسة ذات السيرة الحسنة، حيث يصـل بهـا الحال حتى درجة الإفلاس عن طريق تخفيض أسعار البيع من طـرف المؤسسـة المتهربـة والسيطرة الكاملة على السوق، الشيء الذي يؤدي إلى الإخلال بقواعد المنافسة، كمـا يضـر التهرب الضريبي بإنتاجية المؤسسة بحيث يعمل ذلك التهرب إلى توجيه عناصر الإنتاج إلـى

[24]- د/ كمال رزيق، الجباية المحلية كمورد لميزانية الجماعات المحلية، دراسة على الانترنيت، WWW.UNiN- batna.dz.FAC

[25]- د/ أحمد جامع، المرجع السابق، ص 248.

الأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضـعيفة، وهذا على حساب المشروعات الأكثر كفاءة، بالإضافة إلى الإخلال بالتوازن الجهوي للمشاريع الاستثمارية. وتساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصـاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسـن للاقتصاد الوطني[26].

**المطلب الثالث**:

**الآثار النفسية والاجتماعية:**

إلى جانب الآثار المالية والاقتصادية السابقة الذكر التي تنجم على ظاهرة التهرب الجبائي هناك آثار أخرى تتمثل في الآثار النفسية والاجتماعية حيث يقول الكاتب J.Rivoli "إن غش مكلـف يساعد على غش مكلف آخر والبيع بدون فاتورة نافع بالنسبة للمشتري وإلى البائع أيضا بعـدم وجود رغبة لدى هؤلاء في امتلاك محاسبة مبنية على قيود سليمة"[27].

تعتبر الضريبة بمثابة وسيلة لإعادة توزيع الثروات، فالتهرب الجبائي يتسبب في آثار جد سلبية على النطاق الاجتماعي حيث يخلق جو من الخداع واللا مساوات الاجتماعيـة بـين طبقـات المجتمع الواحد، فهذه التفرقة يحسها المكلفين النزهاء المحترمين لواجباتهم الجبائية وهـذا مـا ينمي عندهم روح اللامدنية وما يولد آثار سلبية على السلوك الجبائي مما يحرض المكاف النزيه على الغش والتهرب الجبائي، ولهم أثر يخلفه هذا الأخير هو المضاعفات التـي تنشـأ نتيجـة التفاوت الطبقي السريع والذي يكون بتشكل سريع للثروات دون أية مراقبـة أو توقيـف لهـذه الأموال بحيث تعتبر الضريبة في الدول المتقدمة عامل أساسي في التـوازن الاجتمـاعي مـن جانب النفقات، وذلك بتحصيل جزء من هذه الثروات المكونـة لـدى الأغنيـاء( ذوي الـدخل المرتفع) بواسطة الاقتطاع الضريبي وإعادة توزيعها على الفقراء عن طريـق الانفـاق العـام والتبرعات المخصصة التي يستفيد منها ذوي الدخل المنخفض.

أما حالة انتشار ظاهرة التهرب الضريبي فإن الفجوة بين الطبقات تتوسع بشـكل سـريع ممـا يصعب معه تحقيق التوازن الاجتماعي.

---

[26]- ناصر مراد: النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، طبعة 2003م.

[27] - J. Rivoli, vive l'impôt.

إن تغطية العجز الموجود في الميزانية يدفع السلطات إلى الزيادة في النسب وانطلاقا من هـذا فالمكلفين الذين يقومون بعملية التهرب يساهمون في ارتفاع الأعباء الجبائية بنسب أكبر من التي كانت مفروضة.

وخلاصة القول أن التهرب الضريبي يؤدي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع كما يؤدي إلى عدم مساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، بالإضـافة إلـى ذلـك تصـبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشـروعة أو غيـر المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي.

علاوة على الآثار السالف ذكرها هناك آثار أخرى نجيزها فيما يلي:

الآثار السياسية:

إن الوضعية المالية والسياسية لهما علاقة وثيقة، إذ أن كل تأثير من الجانب المالي يكـون لـه تأثير على الجانب السياسي ومن هذه الآثار الضغط الاجتماعي والاقتصادي الذي يجعل الدولـة في دوامة التصدي لهذه الضغوطات، ومن ثمة تصاب الدولة بعدم الاستقرار السياسي، وسـوء التسيير على مستوى الهيئات فيسقط الحكومات نتيجة عجزها في التحكم في الأزمـات نتيجـة التهرب الضريبي الذي ينجم عنه العجز المالي.

الآثار على فعالية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن انتشار ظـاهرة التهـرب الضريبي لدليل على عدم فعالية هذا النظام.

في هذا المجال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية ويبتعد عـن التكافـل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة، لذلك يعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيـق أهداف السياسة الضريبية، المالية، الاقتصادية، والاجتماعية وبالتالي يقلص من أهمية الضريبة.

## **المبحث الأول. ماهية التهرب الضريبي:**

تعد الضرائب من أحد الأركان المالية التي تساهم في تغطية الأعباء العامة للدولـة، وتمويل خزينتها، وهي بذلك تعطي معنى جد هام سواء للدولة أو المكلفين بأدائها أو كل طرف يساهم في إقرارها وتحصيلها وتنظيمها.

لذلك فهي وكمفهوم عام "الاقتطاع الإجباري لمبلغ من المال من الذمة المالية للمكلفين بها وهذا دون مقابل وذلك وفقا لقواعد وإجراءات منظمة تهدف إلى تغطية جزء هام من أعبـاء الدولـة الكثيرة ولتحقيق عدة أهداف مالية اقتصادية واجتماعية".
إلا أن كثيرا ما يلجأ المكلف بالضريبة إلى حيل وتصرفات من أجل التملص أو محاولة التملص عن طريق التهرب الضريبي والذي يعتبر من أهم انشغالات المشرع، حيث أنها تقلـص مـن أهمية النظام الضريبي وتهدد وجوده[28].
وسنتعرض بالتفصيل أكثر إلى مفهوم وأنواع وطرق التهرب الضريبي.

## المطلب الأول. مفهوم التهرب الضريبي:

لا أحد ينكر أن الدولة ومن أجل تمويل الخزينة العمومية، بطريقة مستمرة تضمن لهـا سيادتها دون استشارة أو سماع رأي المكلف، تلجأ إلى سن تشريعات جبائية، وإن كانت تضمن للمكلف بالضريبة حقوقه، فإنه بالمقابل يحاول دوما تجاوز هذه القوانين وهو يفكر باستمرار في الطرق والوسائل المختلفة في ذلك.
يقول A.MARGAIREZ ET ROGER MERKLI " رغم أن الضريبة هي فعل إخضـاع فـإن التهرب الضريبي يترجم رد الفعل المعتاد للمكلـف بالضـريبة الـذي يظـن أنـه أخضـع لزيادة SURIMPOSE[29].
- لقد بحث رجال الاقتصاد والمالية لوضع التهرب الضريبي تحـت المجهـر متنـاولين إيـاه بالتحليل على نحو من الدقة ومن ذلك جاءت له عدة مفاهيم، حيث عرفه الدكتور حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش أنه " تخلص المكلف من دفع الضريبة الواجبة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينعكس عبئها على الغير" [30].
- كما حاول CAMIL ROSIER إعطاء تعريف دقيق وشامل يجمع فيه كل الطرق التي يلجـأ إليها المكلف للتخلص من الضريبة بقوله " هو كل تصرف مادي، كل العمليات الحسابية وكـل المحاولات والترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو غيره من أجل التخلص من الضريبة".
- من خلال هذه التعاريف نستخلص أن التهرب الضريبي هو حرمان الخزينة العامة من استقاء حصيلة الضرائب المفروضة على المكلفين وذلك بإقلاعهم عن الالتزام بدفعها بطرق مختلفـة إما بالتخلص منها حين التمكن من استغلال بعض الثغرات التي قد لا يخلـو منهـا التشـريع الضريبي قصد تخفيض القيمة الحقيقية لبعض عناصر أوعية الضريبة أو المغالاة فـي إظهـار الأعباء الواجبة الخصم من هذه الأوعية.
وللإشارة فإن هذه الأساليب المعتمدة من أجل التهرب الضريبي هي أسـاليب عالميـة تعكـس عالمية وعدم محدودية ظاهرة التهرب الضريبي جغرافيا أو سياسيا أو اقتصاديا علما أن ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة لا تقتصر على الدولة دون أخرى بل هي ظاهرة عالمية تعاني منها حتى أكبر الدول في المجال الاقتصادي والمالي والسياسي ولأنها مشكلة أو ظاهرة ترتبط أصلا بوجود الضريبة نفسها.

---

[28]- ناصر مراد " فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق" طبعة 2003، ص 153.
[29] - A. MRGAIREZ ET ROGER MARKLI " LA FUITE DEVANT L` IMPOT ET LES CONTROLEUR DES FISCALITE" P 05 .
[30]- د/ حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش " المالية العامة، الضرائب والرسوم" ص 291.

وتعتبر جريمة الغش الضريبي جديدة بالنسبة للقضاء الجزائري وأن غياب إدارة الضرائب عن القضاء كان راجعا إلى أن الإدارة كانت تتولى حل نزاعاتها بنفسها.
كذلك ما يفسر غياب الشكاوى أمام القضاء يرجع إلى عدة عوامل تاريخية واقتصـادية إذ أنـه حسب النظام الاشتراكي القديم فإن جريمة الغش الضريبي لم تكن مطروحة، أما فـي النظـام الاقتصادي الجديد قام المشرع بتعديل القوانين وعليه بدأت القضايا تظهر إلى الوجود، إلا أنهـا لا تزال قليلة جدا.
والحقيقة أن فكرة التهرب الضريبي ليست فكرة حديثة، بل هي فكرة قديمة غير أن انتشارها في الوقت الحاضر وخاصة على المستوى الدولي يرجع إلى الانفتاح الاقتصادي من جهـة، وإلـى اتساع التجارة الدولية واندماج الاقتصاديات المختلفة في الاقتصاد العالمي "العولمة" من جهـة أخرى، لذلك نجد نوعين من التهرب الضريبي أحداهما على المستوى الداخلي وهو موضـوع دراستنا والآخر على المستوى الدولي والذي غالبا ما يتم بواسطة الشركات الدولية النشاط LES SOCIETES MULTINATIONALES بقصد محاولة التخفيف من أعبائهـا الضـريبية إلـى أقصى حد ممكن ويفيدها في ذلك:
**<u>أولا:</u>** عدم التجانس بين التشريعات الضريبية للدول المختلفة، فتختـار لنشـاطها الدولـة ذات التشريع الضريبي الأقل حدة لتحقيق أكبر منفعة ممكنة وأقل عبء ضريبي ممكن.
**<u>ثانيا:</u>** مبدأ السيادة الضريبية LA SOUVERAINTE FISCALE بما يعنيه من أن لكـل دولـة نظاما ضريبيا خاصا بها بحيث لا تسمح بتطبيق أي نظام ضريبي خاص بدولة أخـرى علـى إقليمها.
- كما تستطيع هذه الشركات كذلك تحقيق ما تسعى إليه من تعظيم أرباحهـا والتخفيـف مـن أعبائها بالاستفادة من قواعد القانون الدولي العام عن طريـق مـا يسـمى بظـاهرة تسـوق المعاهداتTREATY SHOPPING[31].
والتي يقصد بها البحث عن أفضل معاهدة ثنائية تربط بين دولتين وتعطـي أفضـل مميـزات ضريبية بقصد استثمار رأس المال في هاتين الدولتين، وبالطبع فإن هذه الوسيلة تمثـل إسـاءة استعمال للمعاهدات الضريبية الدولية.
ويمكن تعريف التهرب الضريبي على المستوى الدولي " أنه كل تهرب من الضريبة عبر حدود الدول ومن شأنه أن يفقد الدولة موردا هاما من موارد إيراداتها، ويستوي في ذلـك أن يسـلك المكلف طرقا مشروعة أو غير مشروعة أو تتوفر لديه إرادة التهرب أم لا، وأيا كان التشـريع الضريبي الذي يختاره، مستفيدا من تباين الأنظمة والتشريعات الضـريبية للـدول مـن أجـل التوصل إلى هدفه نحو تخفيف عبئه الضريبي أو إسقاطه تماما[32].
للإشارة أن أهـم مـا يميـز التهـرب الضـريبي علـى المسـتوى الـدولي هـي صـفة السرية CLANDESTIN وهذه الصفة لا تعني أن التهرب يتحقق بوسائل مستترة ولكن تعني أنه يمكن أن يتحقق بطرق مشروعة لكنها تخفي أرباحا يتعين خضوعها للضـريبة، وعليـه فإنـه لا توجد إحصائيات دقيقة للتهرب على المستوى الدولي.
- فالولايات المتحدة الأمريكية رغم كفاءة أجهزة الإحصاء لديها وتقدمها، لم تسـتطع أن تقـدم إحصائيات دقيقة عن مقدار ما تفقده الدولة من إيرادات ضريبية نتيجة التهرب الضريبي علـى

31- د/ سوزي عدلى ناشد " ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية 1999م ص 17.
32- د/ سوزاى عدلى ناشد: مرجع سابق ذكره ص33

المستوى الدولي والواقع أن صفة السرية تلك تمنع العديد من الدول المستفيدة من التهرب الضريبي، من الإعلان عن حجم هذا التهرب لاسيما تلك التي تأخذ بمبدأ سرية العمليات المصرفية، ونفس الشيء بالنسبة للدول المضارة من التهرب الدولي خشية الأثر النفسي السلبي الذي يمكن أن يترتب على هذا الإعلان وما يؤدي إليه من عدم توازن اقتصادي.

- ويتضمن التشريع الجبائي الجزائري عددا كبيرا من الضرائب يمكن تصنيفها حسب النصوص القانونية التي نصت عليها إلى خمسة "05" مجموعات.

**المجموعة الأولى**: الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ( القانون رقم 36 المؤرخ في:1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991).

**المجموعة الثانية**: قانون رقم 25/91 مؤرخ في: 1991/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 وتتمثل أساسا في الضريبة على الدخل الإجمالي IRG والضريبة على أرباح الشركات IBS والرسم على النشاط المهني TAP .

**المجموعة الثالثة:** الضرائب الغير المباشرة الأمر رقم 104/76 المؤرخ في:1976/12/09.

**المجموعة الرابعة:** الرسم على رقم الأعمال ( قانون رقم 25/91 المؤرخ في:1991/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1992) وتتمثل أساسا في الرسم على القيمة المضافة TVA.

**المجموعة الخامسة:** رسم الطابع الأمر رقم 103/96 المؤرخ في: 1976/12/09

وتجدر الإشارة وقبل الغوص في بحثنا يتعين علينا أن نحدد معنى الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

**الضرائب المباشرة:**

هي الضرائب الحقيقية الشخصية وهي العامل المشترك لكل فئات الممولين والتي تكون واجبة استحقاقها، تحددها قاعدة قانون الضرائب المباشرة، فتدفع سنويا مرة واحدة (فورية) أو في شكل أقساط.

**الضرائب غير المباشرة:**

هي مرتبطة بالواقعة المنشئة لاستحقاقها أي مرتبطة بالمشتريات، فهي فورية للممول الحقيقي الذي يدفعها ضمن سعر السلعة التي يشتريها، أما الممول الشرعي المباشر الذي يكون عادة التاجر فتحدد الضريبة بإجراء عملية حسابية وهذا بطرح بين سعر السلعة الحقيقي ونسبة الضريبة المضافة إلى السلعة، فممول الضريبة مطالب بها ضمن الأنظمة الجبائية التي تحدد علاقته مع الإدارة.

**المطلب الثاني. أنواع التهرب الضريبي وصوره**:

إن التهرب الضريبي كما أسلفنا ذكره هو ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة، وعلى هذا الأساس نميز بين شكلين للتهرب الضريبي هما:

❖ تهرب ضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي.

❖ تهرب الضريبي بانتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالغش الضريبي.

**أولا: التجنب الضريبيL`EVASION FISCAL :**

يعتبر هذا النوع من التهرب وسيلة شرعية متمثلة في اعتماد المكلف على القانون بنفاذه عبر الثغرات القانونية لتبرئة ذمته نحو واجبه الضريبي وبالتالي سلب أمـوال الخزينـة العموميـة بطريقة شرعية دون مخالفة القانون.

وقد عرفه A.MARGAIREZ بأنه " محاولة التخلص من الضريبة في حدود القانون " [33].

كما عرفه MARTINEZ بأنه " فن تجنب الوقوع في مجال جاذبية القانون ".

- أما الدكتور أحمد جامع فعرفه بأنه " التخلص من دفع الضريبة دون ارتكـاب أيـة مخالفـة لنصوص التشريع الضريبي القائم "[34].

وفي نظر العديد من المؤلفين هناك طريقتين يلجأ إليهما المكلف للتهرب من الضريبة.

**الطريقة الأولى:**

الاستفادة من ثغرات القانون والنقائص والغموض الذي يكتنف التشريعات الجبائية للتملص مـن دفع الضريبة بطريقة ذكية.

**الطريقة الثانية**:

التهرب المنظم من طرف القانون عند التقدير الجزافي الذي تلجأ إليه الإدارة في الكثيـر مـن الأحيان مقدرة بذلك أرباحا أقل بكثير من الواقع.

- مما تقدم يظهر لنا بأن التهرب قد يأخذ عدة أشكال وأنواع وهذا حسب مشروعية وكذا درجة تعمده ومن حيث المكان الذي وقع فيه.

**1)- التهرب المشروع والتهرب غير المشروع:**

**التهرب المشروع: (وفقا للقانون)** :

يقصد بالتهرب الجبائي المشروع أن يتخلص المكلف من دفع الضريبة مستغلا ما يوجـد فـي النصوص التشريعية من ثغرات أو عدم الضبط في الصياغة وهذا التجنب يأتي في حـدود مـا رسمه المشرع من خلال سلسلة الإعفاءات والتخفيضات دون الإخلال طبعا بالقواعد الجبائية.

ويستند التهرب المشروع إلى قاعدة قديمة تعطي المكلف حق تنظيم ثروته بحيـث يـدفع أقـل ضريبة، أي استفادة المكلف من هذه الثغرات القانونية التي لا تعد مخالفة مادام يتحـرك فـي إطار قانوني، كما عبر عنه A.MARGAIREZ "لكن هذا النوع من التهـرب مهمـا اتصـف بالشرعية فإنه يدل على ضعف في التحضر وغياب الضمير الاجتماعي" [35].

ومن أمثلة ذلك الضريبة على التركات حينما يقدم التشريع الجبائي على فرض الضريبة علـى التركات بينما يتساهل في إخضاع الهبات لهذه الضريبة أين يقوم المعني بالأمر بتقسيم أموالـه على ورثته رغم أنه مازال على قيد الحياة على شكل هبات حتى لا تخضع أموالـه لضـريبة التركات فنجد أن هناك نوعا من التحايل يستعمله الخاضعون بطريقة مشروعة.

أو الامتناع عن استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها.

كما يدخل ضمن هذا النوع من التهرب المشروع، التهرب الذي ينظمه، التشـريع الضـريبي والذي يستند إلى كون الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية، اقتصـادية

---

[33] -A.MARGAIREZ OP P16 .

[34]- أحمد جامع: مرجع السابق ص 244.

[35] -A.MARGIREZ ' LA FRAUDE FISCAL ET SEC SUCCEDANEE '.

اجتماعية لذلك ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق أهداف معينة، مثل إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خـاص 15% عـوض 30 % قصـد تشـجيع الاستثمار.

**التهرب غير المشروع( المخالف للقانون):**

بخلاف الشكل الأول من التهرب الجبائي فإن هذا النوع يعتمد على عنصـر القصـد لمخالفـة القانون، فقد عرفه عبد المنعم فوزي بأنه " يتضمن مخالفة قوانين الضرائب فتندرج تحته بـذلك كل طرق الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من الالتجاء إلى طرق إحتيالية للتخاص من أداء الضريبة "[36]

ففي نظر عبد المنعم فوزي يتجلى هذا النوع في الطريقتين:

**الأولى**: في حالة تحديد وعاء الضريبة، إذا قدم المكلف بالضريبة تصريح غير صحيح لتقـدر الضريبة على أساسه.

**الثانية**: في حالة تحصيل الضريبة، حيث يخفض المكلف أمواله حتى يتعـذر علـى المصـالح الجبائية أن تحصل على مبلغ الضريبة.

ومن خلال تعريف عبد المنعم فوزي نجد أن التهرب غير المشـروع يعنـي مخالفـة قـوانين الضرائب عن قصد وذلك بالاستفادة من ثغرات لم تكن مقصودة من طرف المشرع أو تكـون نتيجة ذكاء المكلف واحتياله للتخاص من أداء الضريبة.

2**)- التهرب الضريبي المحلي والدولي:**

حسب مفهوم الأستاذ حسن الغرباوي والدكتور جلال بكير: " يتم التهرب الجبائي الداخلي داخل حدود الدولة، أما التهرب الجبائي الخارجي أو الدولي يتم إذا امتد النشاط الضريبي لأكثر مـن دولة".

**التهرب الضريبي المحلي:**

إن التهرب الضريبي المحلي يحدث داخل الحدود والمكلف يجد نفسه دائمـا أمـام السـلطات الجبائية لبلده ومن هذا التعريف نستخلص أن التهرب الضريبي يتم داخل الحدود الجغرافية للبلد الذي ينتمي إليه وبالتالي إلى الإدارة الجبائية المحلية وهي الظاهرة التي نقوم بمعالجتهـا فـي بحثنا هذا.

**التهرب الضريبي الدولي:**

التهرب من دفع الضرائب داخل البلد وذلك بتحويل المداخيل والمبالغ المقتطعة منها على شكل ضرائب من نصيب هذا البلد على بلد آخر يتميز بجباية منخفضة وهنا يقوم المكلف باسـتغلال كل المنافذ والطرق الغير قانونية من أجل التخفيض من حد الاقتطاعات الضريبية،و مـن بـين تلك المنافذ التي يلجأ إليها مايلي:

- تغيير مكان الخضوع الضريبي إلى دولة تطبق رسوم منخفضة.
- عند الاستيراد تضخم أسعار المشتريات وعند التصدير تخفض أسعار المبيعات كمـا هـي عليه في الحقيقة أو المبالغة في تقييم الأعباء والتكاليف.

[36]- عبد المنعم فوزي: المالية العامة والسياسة المالية ط 1 ، بيروت دار النهضة العربية 1972 ص 223.

- إنشاء شركات وهمية في الخارج للتهرب الكلي أو الجزئي من أداء الواجب الجبائي حيـث تتميز هذه الشركات بأنها لا تمارس أي نشاط وتكتفي بـرقم الحسـاب البنكـي أو رقـم الصندوق البريدي.

**ثانيـا: الغش الضريبي LA FRAUDE FISCALE :**

لا يمكن إيجاد تعريف مانع جامع للغش الجبائي فقد تعددت آراء وتعاريف فقهاء الجباية، فقـد عرف LUCIEN MEHL الغش الجبائي بأنه " مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض العبء الضريبي ويحتوي على عنصر مادي (مخالفـة القـانون) وعنصـر القصد ( هدف التخلص من الضريبة )" [37]

أما A.MARGAIREZ فقد اعتبر الغش بأنه " يتمثل في التخلص من الضريبة بإعطاء عـرض خاطئ للواقع أو تفسير مضلل"[38]

ونجد أن PHILIP COLIN قد عرفه بأنه " المحاولة المقصودة للتخلص من الضريبة وهو أيضا كل العمليات المادية والمناورات التي يلجأ إليها المكلف للتهرب من تطبيـق الضـريبة علـى مجموع المداخيل"

وقد حاول المشرع الجبائي الجزائري قمع هذه الظاهرة من خلال النصوص والمواد القانونيـة عن طريق قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة المواد: 303 إلى 308 و114 إلـى 131 من قانون الرسم على رقم الأعمال، ويتفرع الغش الضريبي إلى بسيط وموصوف.

**الغش الضريبي البسيط:**

يعتبر كل تصرف أو حذف بسوء نية من أجل الإفلات من الضريبة أي بمعنى أن هذا الغش يتم عن طريق تضليل الإدارة الجبائية وذلك بتقديم تصريحات تتضمن بيانات خاطئة، دون استعمال عنصر التدليس وقد ورد ذكر الغش البسيط في المادتين 192 و193 مـن قـانون الضـرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

**الغش الموصوف:**

يعتبر كل محاولة إرادية يقوم بها المكلف بسوء نية من أجل تضليل الإدارة الجبائية مسـتعملا طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة وحسب رأي M.COZION " يعتبـر المكلـف متهمـا باستعمال طرق تدليسية ليس فقط عندما يهرب من دفع الضريبة وإنما أيضا محاولته لمسح كل أثر لتهربه تحسبا لأية رقابة محتملة مثل تقديم فواتير ودفاتر حسابية مزورة، وذلك من خـلال تضخيم قيمة النفقات والتخفيض من الإيرادات وقد ورد في المادة 303 من ق. ض. م والرسوم المماثلة مجمل الأعمال التي يعتبرها المشرع أعمالا تدليسية.

**المطلب الثالث. طرق التهرب الضريبي:**

تعد ظاهرة التهرب الضريبي واسعة النطاق، باعتبار أن المجال الخاضع للضريبة سواء كان نشاطا أو عملا أو سلعة أو حيازة تكون مصدرا للضريبة لذا لا يمكن حصرها فـي هـذا الموضوع، ولكن نحاول توضيح بعض الإجراءات المستعملة من أجل القيام بعمليـة التهـرب الضريبي فلقد تنوعت الأساليب وتعددت الطرق أمام المكلف للتخلص من الضريبة، حيث يسعى لتحقيق ذلك بشتى الطرق المتاحة له فيمكننا إعطاء أمثلة عن هذه الطرق المستعملة من طـرف

[37]-LUCIEN MEHL "SCIENCE ET TECHNIGUE FISCAL' CITE PAR A.MARGIREZ OP P16

[38] -A.MARGAIREZ ' LA FRAUDE ET SES SUCCEDANEES' P16.

المكاف، منها التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات، التهرب عـن طريـق زيـادة الأعبـاء بالمصاريف العامة غير المبررة وأيضا التهرب عن طريق العمليات القانونية ... الخ.
وعلى العموم يتم التهرب بواسطة وسيلتين:

**أولا: التهرب عن طريق عمليات محاسبة:**

بما أن النظام الضريبي يقوم على تقديم تصريحات للإدارة الجبائية من طرف المكلف تتضـمن نفقاته وإيراداته السنوية الخاضعة للضريبة وذلك في آجال محددة قانونا وبما أن حساب الحقوق الضريبية يعتمد أساسا على المحاسبة فمن الطبيعي أن المعلومات والبيانات المقدمة يوفرها نظام محاسبي خاصة تلك المتعلقة بالعمليات والأرباح التي تحققها المؤسسة أو التاجر ماسك الـدفاتر المحاسبية وبحكم وجوب اقتطاع جزء من هذه الأرباح في شكل ضريبة فهو يسعى إلى التهرب من دفع هذا الحق وذلك بإدخال تعديلات وتغييرات في ملفه الجبـائي ويكـون هـذا التهـرب بالتضخيم في نفقاته أو التخفيض من إيراداته وتعتبر المحاسبة العامة نظام إعلامي يزود كل من يتعامل مع المؤسسة بالبيانات اللازمة والضرورية كالزبائن، البنوك، إدارة الضرائب..... هذه الأخيرة تعتمد على المحاسبة باعتبارها قاعدة أساسية بالنسبة للمحققين لاكتشاف الأخطاء وهـذا عند تأسيس الضريبة على التصريح، وينحصر التهرب عن طريق العمليات المحاسبية أساسـا في تقليل الإيرادات وزيادة الأعباء ومنه فالتحايل المحاسـبي يتخـذ كوسـيلة للتهـرب علـى مستويين.

**أ)- التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات**:

وهي الطريقة الأكثر شيوعا في ممارسة التهرب الضريبي حيث تـتم عـن طريـق تخفـيض وتقليص الوعاء الضريبي وتفادي التصريح بجزء كبير من الإيرادات التي تدخل فـي حسـاب الأرباح الخاضعة للضريبة وهي تقتصر على من يمتلكون سجلات محاسبية سواء كـان ذلـك إجباري بموجب رقم أعمالهم الذي يفرض عليهم الدخول في نظام التصريح الحقيقي أو اختياريا بمحض إرادتهم فالإيرادات التي لم تسجل عمدا في الدفاتر المحاسبية قد تكون:

- ثمن صفقات بيع سلع أو مبالغ ناتجة عن تخفيضات على رقم الأعمال تتم دون شك نقدا ومن يد ليد بنية المورد والزبون، مما لا يترك أي أثر لوجودها عند المورد أي لا تظهر في سـجله المحاسبي في حساب الإيرادات وبالمقابل يسجلها الزبون على أنها نفقات.
- وقد يلجأ المكلف إلى تخفيض الإيرادات الناتجة عن المبيعات ( رقم الأعمال) وذلـك لعـدم تقييدها حسابيا( البيع دون فاتورة) لمسح آثار العمليات المحققة أو تحرير فواتير وهميـة قابلـة للاسترجاع Factures recuperables أو فواتير الطـرق Factures de routes يظهرهـا الزبون في حالة طلبها من مصالح الرقابة أو الدرك الوطني من خـلال تنقلـه فـي الأسـواق والمدن، وعند إجراء عملية شراء جديدة يعيد الفواتير للمورد ويحصل علـى فـواتير وهميـة أخرى، بكميات وتواريخ وأصناف حقيقية، ويبرز هذا التحليل بوضوح عنـدما تخفـض قيمـة المبيعات دون التخفيض في قيمة المشتريات خاصة إذا كانت قيمة التخفيض كبيرة تؤدي إلـى تباين في الربح الإجمالي ويمكن توضيح هذه الحالة في الجدول التالـي:

| | المبالغ الحقيقية غير المصرح بها | المبالغ المعدلة المصرح بها |
|---|---|---|
| مبيعات | 2.000.000 | 1900.000 |
| سعر التكلفة | 1.500.000 | 1500.000 |

| الربح إجمالي | 500.000 | 400.000 |
| --- | --- | --- |
| هامش الربح = الربح الإجمالي / المبيعات | %25 | %21 |

ولكي لا يلفت الانتباه يلجأ المكاف بالضريبة إلى طريقة أذكى والمتمثلة في التلاعب المحاسـبي في قيمة المشتريات وفي نفس الوقت تخفيض جزء من الإيرادات للحصول على نسبة هـامش ربح ثابتة وذلك عن طريق تكييف سعر التكلفة مع مبلغ المبيعات للحصول على تناسب بينهمـا وينتج عن ذلك أن يحصل المكاف في الوضعية التي وازنها على نفس هامش الربح كمـا هـو مبين في الجدول التالـــــي:

| | الحالة الحقيقية غير المصرح بها | الحالة المعدلة المصرح بها |
| --- | --- | --- |
| مبيعات | 2.000.000 | 1900.000 |
| سعر التكلفة | 1.500.000 | 1425.000 |
| الربح إجمالي | 500.000 | 475.000 |
| هامش الربح = الربح الإجمالي / المبيعات | %25 | %25 |

كما يعتبر حساب المشتريات مصدر للتهرب إذ يقول MARGAIREZ أن "أنـواع التهـرب الأساسية الخاصة بالميزانية تتعلق بالدرجة الأولى بحساب المشتريات وحساب الحقوق المختلفة فباستعمال بعض الحيل والإجراءات المحاسبية يستطيع المكاف تخفـيض الأصـول أو زيـادة الخصوم وتكون نتيجة لذلك أن يتم تخفيض الربح الخاضع للضريبة".

**ب) التهرب عن طريق زيادة الأعباء( التضخيم في النفقات):**

نص القانون الجبائي الجزائري على طرح الأعباء من الأرباح الإجمالية ويشترط في ذلـك أن تكون هذه الأعباء مرتبطة ارتباطا وثيقا بالاستغلال، لكن يحدث عكس ذلك، حيث يلجأ المكاف بطرح أعباء تكون بعيدة كل البعد عن الحقيقة وينحصر تطبيق هذا النوع من الغش فـي خلـق وظائف شكلية، مصاريف عامة غير مبررة، بالإضافة إلى سوء تطبيق الإهتلاكـات بصـورة قانونية.

**العمل الصوري والوظيفة الشكلية:**

إن مثل هذا الإجراء يعتبر خطير إلى حد ما، حيث يعمد صـاحب المؤسسـة إلـى التسـجيل المحاسبي لأجور ومرتبات لأشخاص خياليين لا وجود لهم على أرض الواقع بالمؤسسة بل على الأوراق فقط كما يقول MARGAIREZ :"هناك حالة رواتب جوهرية مسجلة مـن طـرف المؤسسة لمصالح مستخدمين حقيقيين، هؤلاء المستخدمين من المفروض أن يتموا أعمالا جـد مهمة، لكن في الحقيقة فإنهم لا يقومون بأي نشاط في المؤسسة".

فعند تسجيل هذه الأجور والرواتب الوهمية فإننا نخفض من قيمة الأرباح باعتبار أن الأجـور تمثل عبء جبائي قابل للطرح.

**النفقات والمصاريف العامة غير المبررة:**

لا تعتبر الأجور والرواتب المصروف الوحيد الذي يثقل كاهل الأعباء وإنما توجد مصـاريف عامة غير مبررة حيث نجد الإدارة الجبائية تقريبا في جميع الدول التي تطبق الضـريبة علـى الدخل تعاني من هذه الأعباء التي تتولد عن طريق سوء استعمال أو تسيير، وتشكل مجموعـة هامة من الإمكانيات، وتمكن هذه المصاريف من الناحية التطبيقية في المبالغة في المخصصات الموجهة للمكافآت وكذلك منشأها يعود إلى النفقات الخاصة بالمكلف حيث يدرجها ضمن الأعباء الخاصة بالاستغلال.

**مخصص الأعباء المبالغ فيها أو المفروضة:**

إن التشريع الجبائي يشترط في المكافآت القابلة للطرح من الأرباح الإجمالية أن تكـون غيـر مفرطة، معنى ذلك أنها توجه عادة إلى ضرورة الخدمة التي وجدت من أجلها، وانطلاقا من هذا نجد أن المكلف الغشاش يستعمل هذا من أجل تخفيض المادة الخاضعة وذلك عن طريق طـرح المكافآت بشكل مبالغ فيه.

**حساب مصاريف خارج الاستغلال:**

يقول MARGAIREZ "إن مصاريف الاستغلال المنفقة لصالح المؤسسة قابلة للخصم ولكـن عملية الخصم هذه عادة تولد إفراطا في استعمالها لذا نجد في بعض الأحيان المؤسسات تقـوم بخصم مصاريف تضمنها معنى المصاريف العامة، لكنها في الأصل مصاريف شخصية للمكلف والتي لا يسمح القانون بخصمها"[39] فهناك العديد من المكلفين الذين يسجلون المصاريف الخاصة بهم كشخص طبيعي في حساب شركتهم، أو محلهم، وهنا إخلال بمبدأ استقلالية الذمـة الماليـة للمالك عنها للمؤسسة كشخص معنوي له حساب خاص به فمثلا: يقوم بشراء مستلزمات لبيتـه كأثاث ويسجلها في حساب المشتريات للشركة، أو يقوم بصيانة السيارة الخاصة به ودمج هـذه النفقة في حساب الصيانة لأموال المؤسسة، أو تكاليف هاتف الإقامة الشخصية للمسير، أو القيام بشراء منقولات تجارية التي يتم تسجيلها في فواتير تجارية ثم يقوم بتحويلها لحسابه الخاص.

**الإهتلاكات:**

الإهتلاك المالي هو الإثبات الكتابي للنقص التدرجي الذي يصيب الموجودات الثابتة للمؤسسـة بفضل الزمن أو الاستغلال، إذا فالإهتلاك هو القيمة التي يفقـدها الأصـل الثابـت الموجـود بالمؤسسة نتيجة مدة الحيازة، بالإضافة إلى استغلاله ويعـرف أيضـا علـى أنـه " التسـجيل المحاسبي للخسارة التي تتعرض لها الاستثمارات والتي تتدهور قيمتهـا مـع الـزمن بهـدف إظهارها بالميزانية وبقيمتها الصافية ".

- كما يعرف الإهتلاك بأنه "طريقة لتوزيع تكاليف، حيث توزع تكلفة الاستثمار القابلة للإهتلاك على مدة دوران حياته"، ومن جهة أخرى يعرف بأنه طريقة تجديد الاستثمارات أي أن الهـدف من حساب تسجيل الإهتلاك هو ضمان تجديد الاستثمارات عن عمرها الإنتاجي وذلك بتجهيـز مبالغ سنوية من الأرباح أي تسجيل كل دورة بالعبء العائد لها، إلى أن نحصل علـى القيمـة الأصلية للاستثمار المعين، أما من الناحية القانونية فالقانون التجاري والقانون الضريبي يؤكدان

---

[39]- A. Margirez, la fraude fiscale et ses succe danes , p252.

على إجبارية الإهتلاك ويجب حساب وتسجيل الإهتلاكات أو المؤونات مهما كانـت التسـمية وذلك للحفاظ على مصداقية الميزانية.
- فالمخطط المحاسبي الوطني يأخذ بالفكرة الأخيرة إذ يعرف الإهتلاك بأنه " تسجيل تـدهور الاستثمارات بهدف إعادة تكوين الأموال المستثمرة ".
فالإهتلاك يلعب دوران هامان في المؤسسة أحدهما اقتصادي والآخر مالي، فالدور الاقتصـادي يتمثل في استهلاك متتالي للاستثمار، أما الدور المالي يتمثل في إعادة تكوين الأموال المستثمرة للاستثمارات بهدف إعادة تجديدها في نهاية عمرها الافتتاحي، حيث يتم حجز مبـالغ سـنوية، لذلك تبقى تحت تصرف المؤسسة كتمويل ذاتي إلى يوم صـرفها، فـرغم كـل هـذا تعتبـر الإهتلاكات أداة للغش الجبائي ويمكننا تحليل ذلك باعتبار أن الإهتلاك عبء قابل للطرح مـن حيث حجم الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة وعليه فإن الاقتطاعات الضريبية على الأربـاح الصافية تكون أقل.
ومن خلال تنوع الأموال الممتلكة وفترة بقائها فالتشريع الجبائي وضع سلم معـدلات اهـتلاك واجب على المكلف تطبيقها تفاديا لتضخيم التكاليف:

- o بالنسبة للمستخدمين 03% إلى 04%
- o بالنسبة للمحلات التجارية 02% إلى 05%
- o بالنسبة للمباني الصناعية 03% إلى 05%
- o بالنسبة للمعدات 03% إلى 15%
- o بالنسبة للأدوات 10% إلى 20%
- o بالنسبة لمعدات النقل 20% إلى 25%

لكن يحدث العكس حيث يتجه المكلف لعملية الغش عن طريق تطبيق معدل مفرط لزيادة الأعباء التي تكون نتيجتها الحتمية تخفيف الأرباح إضافة إلى الإهتلاكات يمكن أن تكون المؤونات هي الأخرى إعادة للغش الجبائي عن طريق تخصيص قيم عالية تفوق الحد المطلوب.
والمكلف لا يتوقف عند هذا الحد من أنواع الغش بل يتعدى إلى وسيلة أخرى تكون عبر القانون فالنتيجة واحدة والطرق تختلف!

**<u>ثانيا: التهرب عن طريق الوسائل والقانون:</u>**

**<u>أ)- التهرب عن طريق الوسائل:</u>**

إضافة إلى طريقة التهرب السابقة التي يعتمدها المكلف بتغليط الإدارة وذلـك بإعطـاء أرقـام خاطئة في التصاريح من شأنها أن تخفض عبء الضريبة، يوجد نوع آخر من الغش ويتجسـد في الغش عن طريق الوسائل والقانون، ويقوم هذا النوع من الغش أساسا على إنقاص جزء من الذمة المالية، إنقاص البضائع، إنقاص الوسائل، إنقاص الأعباء، ويرجع ذلك إلى غياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من الغش الذي هو عبارة عن نشاطات مخفية كما لاحـظ ذلـك Gillert في المدن الهامة وكذا بالمراكز الريفية الصعبة المنال "كثيرة هي المؤسسات الإنتاجية ومؤسسات التصليح التي تنشط دون علم المصالح الجبائية والتي تسوق منتجاتها بدون فـاتورة سواء على مستوى البيع بالجملة أو بالتفصيل" ولكي نوضح الرؤية جيدا نستشهد بهذا المثال:
فإذا كان لدينا مكلف يقوم بصنع الحلويات ولنفرض أن لصنع 100 حبة حلوة يلزم 100 كلـغ من الدقيق و20 كلغ من السكر الناعم، ولكن هذا المكلف قام بعملية التهرب فصرح بـ 70 كلغ

من الدقيق و08 كلغ من السكر الناعم، وهذا يؤدي إلى نقص عدد الحبات التي سوف تباع مـن طرفه، مما يؤدي إلى نقص الأرباح وبالتالي إلى تخفيف عبء الضريبة.

**ب)- التهرب عن طريق العمليات القانونية:**

إلى جانب الغش عن طريق الوسائل يوجد الغش عن طريق خلق وضعية قانونية والتي ترتكـز أساسا على العمليات الشكلية، هذا النوع من الغش يستخدم في المواد الخاضعة للرسم على رقم الأعمال ويطبق بالأخص في الفواتير بدون مبايعات "إن هذه العملية تسمح للمكلـف الغشـاش الحصول على تخفيضات الرسوم عن عمليات غير فعلية والتي من أجلها نحصل على فـواتير غير صحيحة، بمعنى حصول المكلف على فاتورة غير فعلية من طرف المورد، فإن ذلك يسمح له بالاستفادة من الرسم المدون عليها، كما يسمح له ذلك في ما إذا كان الرسم الواجب دفعه أقل من الرسم الذي يمكن الاستفادة منه عن طريق الخصم بالمطالبة باسترداد الفارق".

قد يؤدي دافع التهرب الضريبي بالمكلف اعتماد طرق احتيالية وغير قانونية والتي تطورت مع تطور وسائل الاتصال التي نذكر منها:

- دخول الانترنت عالم الاتصال أدى بالمكلفين خاصة التجار وأصحاب الشركات إتمام عمليات وصفقات فيما بينهم عن طريق الانترنيت، فلا تستطيع الدولة أن تكشف هذه العمليات وبالتـالي حرمان خزينتها من موارد هامة خاصة إذا كانت قيمة الصفقات ضخمة.
- وضع سجلات تجارية لأسماء وهمية وأفراد لا وجود لهم.
- تحقيق عدة مداخيل يصرح بها في عناوين مختلفة لإخضاعها لمعدلات منخفضة.
- الحصول على امتيازات جبائية وشبه جبائية في إطار الوكالة الوطنية لتـدعيم الاسـتثمارات (APSI) أو الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب (ANSEJ) ثم يتم التنازل عن الاستثمارات المقتناة خارج الرسم، مما يفوت على خزينة الدولة مبالغ ضخمة.

## **المبحث الثاني. أسباب التهرب الضريبي:**

إن ظاهرة التهرب الضريبي من الظواهر التي تعرفها معظم المجتمعات، باعتبارها قـد وجدت بتواجد الضريبة نفسها، فهي ظاهرة تزداد يوما بعد يوم بتزايد حجم النشاط الاقتصـادي وعدد السكان، الشيء الذي يؤدي إلى تعقيد البيانات القانونية للضريبة، علاوة على الدور الذي يلعبه في تعطيل السياسة التنموية التي تسطرها الدولة خاصة وأنه يحرم خزينة الدولة من أموال كبيرة كل سنة، وعليه سنحاول التطرق إلى بعض الأسباب الهامة والتي تكون مسـؤولة عـن وجود هذه الظاهرة.

## المطلب الأول. الأسباب الخاصة بالنظام الضريبي:

إن المحاولات العديدة والمتكررة للدولة في تعديل النظام الضـريبي وجعلـه يتماشـى وتوجهات الجزائر لم يكن بالأمر اليسير، إذ وجدت الجزائر نفسها خاصة بعد الاستقلال تعـاني من فراغ قانوني في الجانب المالي، لذلك سعت جاهدة لتساير الواقع، إلا أنه وفي سـنة 1987 أصبح النظام الضريبي الجزائري لا يستجيب لمتطلبات التنمية الاقتصادية بسبب عدم ملاءمتـه للمعطيات الاقتصادية الجديدة خاصة بعد توجه الاقتصاد الوطني من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق الحر، الشيء الذي دفع بالدولة إلى إصلاح النظام الضريبي، كل هـذا خلـق سـلبيات وعيوب تميز بها النظام الضريبي الجزائري نجيزها في العناصر التالية:

**أولا)- تعقد التشريعات الضريبية**:

ومن أمثلة هذا التعقيد ما تحويه قوانين الضرائب من إعفاءات وتخفيضات وإضافات في سـعر الضريبة علاوة على غموض القواعد التشريعية التي تنظم أنواع الضرائب المختلفة، ومـا زاد الطين بلة التغييرات في مجال التنظيم الجبائي، الشيء الذي أدى إلى عدم الاستقرار في الجهاز الجبائي وبالتالي يتعذر على المكلفين مواكبة هذه التغييرات المتتالية نتيجة لنقص الإعلام، ومنه عدم الامتثال لها ولو لم يكن ذلك عن سؤ نية.

وهذا ما دفع المشرع الجزائري إلى اتخاذ إصلاحات جبائية تتماشى والفكر الحالي الحديث ومن ذلك استبدال كل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي علـى تأديـة الخدمات بضريبة حديثة تعرف باسم الرسم على القيمة المضافة وهذا ما جاء في قانون 36/90 والذي دخل حيز التنفيذ في شهر أفريل سنة 1992م.

وبشكل عام فإن تعقيد النظام الجبائي نتج عنه عدم تقبل المكاف لكل الإجراءات العمليـة التـي تحتويها، مما يدفعه إلى عدم المثول لهذه الإجراءات ومحاولته المستمرة للتهرب من الضـريبة "فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة ".

**ثانيا)- ضعف العدالة الضريبية**:

يتميز النظام الضريبي الجزائري بابتعاده عن العدالة الضريبية ويتضح ذلك فيما يلي:

- إن طريقة الاقتطاع من المصدر مقتصرة فقط على بعض المداخيل دون الأخرى، ويترتـب عن ذلك اختلاف إمكانية التهرب الضريبي بحيث المداخيل التي تخضع لطريقة الاقتطاع مـن المصدر تنعدم فيها فرص التهرب الضريبي بعكس المداخيل الأخرى التي تبقى لهـا إمكانيـة التهرب الضريبي.
- إن اختلاف مواعيد تحصيل الضريبة للمكلفين قد يشكل إجحافا في حق البعض، فنجد تحصيل الضريبة على الأجور يكون في نهاية كل شهر في حين تحصـيل الضـريبة علـى الأربـاح الصناعية والتجارية يكون عند نهاية السنة في شكل دفعات.
- إن الضرائب المباشرة يغلب عليها طابع المعدل النسبي، علما أن هذا الأخير لا يراعى حجم الدخل مما يترتب على ذلك إجحاف في حق الدخول الضعيفة.
- اختلاف المعاملة الضريبية بحيث نجد المؤسسات العمومية تستفيد من مزايا ضريبية هامـة عكس المؤسسات الخاصة، بالإضافة إلى ذلك فإن المؤسسات الأجنبية تخضع لمعاملة ضـريبية خاصة، بحيث نجد المؤسسات الجزائرية تخضع للضريبة على الأرباح الصـناعية والتجاريـة بمعدل 50% بينما مؤسسات الأشغال العقارية الأجنبية تخضع لمعدل 08 %، أما المؤسسـات

الأجنبية لتأدية الخدمات تخضع لاقتطاع من المصدر للضريبة على الأربـاح غيـر التجاريـة بنسبة 25%.

**ثالثا)- الضغط الضريبي:**

يعرفه العديد من الجبائيين كل حسب تعريفه، فنجد أن Lucien Mehl يعرفه بقوله "هو العلاقة الموجودة بين الاقتطاع الجبائي الذي يخضع له الشخص الطبيعي، والدخل الذي يحوزه هـؤلاء الأشخاص وهذه العلاقة تسمى أيضا بالنسبة الإجمالية للاقتطاعات الإجبارية "إن لنقل الاقتطاع الذي تفرضه الإدارة على المكلف أثار كبيرة على أداء واجباته الجبائية إذ من الثابت أنه كلمـا ارتفع سعر الضريبة وقيمتها، كلما زاد عبئها وكلما كان ذلك دعوة للغش".

كذلك من خلال تعريف Lucien Mehl يقول J. Rivoli في كتابهVive l'impot يمكـن أن نعرف الضغط الجبائي على أساس انه يمثل العلاقة بين الاقتطاع الإجمـالي مـن الضـرائب والناتج الوطني الخام.

- ويكتب بالشكل التالي: الضغط الجبائي = **الإيرادات الجبائية**

**الناتج الوطني الخام**

حيث أنه كلما اقتربت النسبة من 01 تكون بسبب ضغط جبائي أقصى، الشيء الذي يؤدي إلـى التهرب الجبائي، بل قد يؤدي أحيانا إلى وقوع ثورة جبائية، وهذا ما حدث في أول جانفي مـن سنة 1992 بلندن، حيث قامت مظاهرات عنيفة نتيجة الرفع من نسبة الضريبة على العقارات. وتحديد نسبة الضغط الجبائي ليست ثابتة فهي تخضع لعدة عوامل:

ففي الدول التي تعرف تدهورا في إنتاجها الوطني الخام تلجأ إلى الرفع من إيراداتها الجبائية إما عن طريق رفع معدل الضرائب، إحـداث ضـرائب جديـدة، تحسـين التحصـيل، تحسـين الرقابة ...إلخ لمحاربة التهرب الجبائي مما يؤدي إلى تفاقم نسبة الضغط الجبائي التي لا يقوى المكلفون على تحملها.

ويفرق المحللون الجبائيون، بين نوعين من الضغط الجبائي، ضغط جبائي خاص وآخـر عـام على التوالي بالنسبة للمكلف وبالنسبة للدولة.

**الضغط الجبائي بالنسبة للمكلف:**

باعتبار أن الضريبة اقتطاع على ممتلكات المكلف فإن هذا الأخير يحس بنوع مـن الحرمـان ومما يزيد في إثارة هذا الإحساس هو الارتفاع الكبير لنسبة الضغط الجبائي، وهذا ما يدفعه إلى ممارسة التهرب، والضغط الجبائي بالنسبة للمكلف هو المقارنة بين مجموع الاقتطاعات التـي يتحملها ومجموع العائدات التي يتلقاها، فيعبر عن ذلك بالعلاقة التالية:

**الضغط الجبائي = مجموع الضرائب**

**مجموع المداخيل**

- إن هذا المدلول يبقى ذو طابع شخصي، لأن المكلف ليس على علم بالعبء الحقيقـي الـذي يتحمله، فهو يعرف فقط الضرائب المباشرة التي يدفعها للإدارة الجبائيـة، ويجعـل بالمقابـل الضرائب الغير المباشرة التي تم إدماجها في ثمن الخدمة التي تلقاها أو السلعة التي اشـتراها، ومن العلاقة المذكورة نستنتج وجود علاقة عكسية بين ظاهرة التهرب والضغط الجبائي إذ بزيادة معدل الضغط الجبائي يزيد مستوى التهرب الضريبي والعكس صحيح.

**الضغط الجبائي بالنسبة للدولة:**

فيما يخص الدولة فإن قياس الضغط الجبائي يكون بالمقارنة بين مجموع الاقتطاعات الجبائيـة العامة والناتج الوطني الخام (PNB) ويعبر عنه بالعلاقة:

$$\text{الضغط الجبائي} = \frac{\text{مجموع الاقتطاعات العامة}}{\text{الناتج الوطني الخام}}$$

هذه المقارنة لا تسمح بقياس العبء الجبائي لأن الاقتطاعات المحصل عليها تكـون موضـوع تمويل ميزانية الدولة، ومن ثم إعادة توزيعها في شكل نفقات عامة، ولكن تظهر لنا كما يقـول J.Rivoli " مدى تدخل الإدارة الجبائية في المحيط الاقتصادي عبر قنوات الاقتطاع الإجباري".

**المطلب الثاني. الأسباب الخاصة بالإدارة الجبائية:**

إن الإصلاحات الجبائية فيما يخص النظام الجبائي لا تحقق لها الفعالية إن لم تكن الإدارة التنفيذية والمتمثلة في الإدارة الجبائية على مستوى مقبول من التنظيم والكفاءة، ويمكن تعريـف الإدارة الجبائية على أنها منظمة رسمية وقانونية لها السلطة العمومية تضـم مجموعـة مـن الوسائل والإمكانيات المادية والبشرية والقانونية ولها دور أساسي في تسيير حصـيلة العائـد الجبائي، بحيث تكمن مهمتها في:

مراقبة التصريحات الخاصة بالمكلفين، وكذلك تصفية الضرائب والرسوم.

مراقبة بعض القطاعات الاقتصادية، وكذا عقد الاتفاقيات الجبائية العالمية، وعلى هذا الأسـاس فكلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة كلما سهل التهرب الضريبي، والملاحـظ فـي الجزائر أن الإدارة الجبائية حادت عن الهدف الأساسي الموكل لها بسـبب اتسـامها بملامـح إدارات الدول المتخلفة كالإهمال والتسيب واللامبالاة وانعدام الوعي المهني ونقـص العناصـر الكفأة من جهة، وافتقار الإدارة لمختلف الوسائل المادية الحديثة من جهة أخرى، ويمكن إبـراز أوجه القصور الإداري في:

**أولا- قصور الإمكانيات البشرية:**

أمام الانفتاح الاقتصادي الذي عرفته الجزائر وما أنجر عنه من زيـادة فـي عـدد المشـاريع الاقتصادية خاصة بعد فتح الباب للمبادرات الفردية وأصحاب رؤوس الأموال للاسـتثمار فـي شتى الميادين كانت النتيجة الحتمية لذلك أن ارتفع عدد المكلفين والملفات المعروضة للدراسـة بشكل كبير، لكن هذه الزيادة في عدد المكلفين لم تسايرها زيادة مماثلة مـن الناحيـة الكميـة للأعوان وموظفي الإدارة الجبائية، إذ وجدت هذه الأخيرة نفسها أمام مهام متزايـدة وضـخمة يصعب التحكم فيها، فعلى سبيل المثـال وصـل عـدد الملفـات بالنسـبة للموظـف الواحـد 300 ملف، دراسة المفتشية العامة للمالية قدرت الحاجة فيها إلى 25000 موظف في الظروف العادية، في حين أن نسبة الموظفين إلى الملفات في بعض الدول الأوروبية كفرنسـا وبلجيكـا وصلت إلى 100 ملف للموظف الواحد.

- إن إمكانيات التقليل من فرص التهرب الضريبي تستوجب رقابة فعالـة ودائمـة، غيـر أن المشكلة الجوهرية التي تعرقل إجراءات الرقابة تكمن في نقص عدد المـراقبين الـذين تتـوفر عليهم الإدارة الجبائية على مستوى التراب الـوطني، إذ تتـوفر علـى 472 مراقـب لكـل 490000 مكلف بمعدل 1038 للمراقب مع ما يتحمله كل ملف من بيانات وجـداول تسـتغرق مطالعته، والتحقيق فيه وقت لا يستهان به[40].

---

[40]- فضيلي عائشة، التهرب الضريبي، ص 26.

بالإضافة إلى ما سبق ذكره تعاني إدارة الضرائب من عدم تخصص أعوانها في المجال الجبائي ونقص كفاءتهم إذ أن مستوى أعوان الضرائب في الجزائر ضعيف وأن هناك 20 % فقط مـن الأعوان الحاصلون على البكالوريا الشيء الذي أدى إلى التهرب من الضريبة، عـلاوة علـى غياب السياسات التكوينية المنظمة وعدم إجراء دورات تربصية وتأهيلية التي تجعلهم قـادرين على مواكبة التطور السريع في التقنيات والمعارف العلمية.
كما يمكن الإشارة إلى آفة الرشوة التي تمس أعوان إدارة الضرائب كسبب خطير في حرمـان خزينة الدولة من مبالغ مالية معتبرة إذ يقول Nagave Zyvathn الذي يتحدث عن الرشـوة في دول العالم الثالث "إن الرشوة في دول العالم الثالث تضرب أطنابهـا مـن النـواب إلـى الوزير..."
وبصفة عامة يمكن القول بأن وجود هذه الظاهرة أكيد وأن ما شجع على وجودها هـو نقـص إجراءات قمعها وكذا كون نظام الأجور في الإدارة الجبائية يشجع على احترافها مـن طـرف بعض الأعوان.

**ثانيا- قصور الإمكانيات المادية:**

لم تشهد مديريات الضرائب قبل الإصلاح تطورا سريعا وواسعا في عدد المستخدمين، وحتـى الإمكانيات المادية، وهذا من شأنه أن يؤثر على الحصيلة الجبائية وعلى هذا الأساس سـاهمت هذه المشكلة في انتشار وتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي، ومن أوجه هذا القصور نذكر:
- القصور الحاصل في المقرات واعتبار بعضها الآخر بحاجة إلى ترميم وتجديد.
- انعدام الأجهزة الحديثة للتسيير، وقلة استخدام أجهزة الإعلام الآلي، حيث يوضح أحد مراقبي الجباية قائلا "إن أول مشكل يواجهنا هو التعثر في جمع المعلومات الخاصـة بالملفـات، هـذه الملفات يمكن أن تضيع ببساطة وسط الكم الهائل من الأرشيف".
- قلة التجهيزات الضرورية الخاصة بالإدارة.
- قلة وسائل النقل التي يستخدمها أعوان الإدارة للقيام بمهامهم مما يضطرهم إلـى اسـتخدام وسائل خاصة.
- نقص التأمين الشامل الذي يضمن للموظفين خاصة أعوان المراقبة عند تعرضـهم لـبعض المخاطر كالاعتداءات أو الضرب أو الإغراء أثناء قيامهم بالمهام الرقابية ... الخ.

**ثالثا- عدم فاعلية الرقابة والإجراءات الإدارية والتنظيمية:**

هناك أسباب تدفع بالمكلف إلى استعمال طرق احتيالية للتخلص من الضريبة كليا أو جزئيا وكل هذه الأسباب والأساليب والطرق المختلفة تنشأ من انعدام الرقابة الفعلية والذي نـتج بالدرجـة الأولى من قلة الأعوان المكلفين بالرقابة كذلك فيما يتعلق بالوسائل المعدة لعملية الرقابة التـي تعتبر قليلة بالمقارنة مع عمليات التحصيل والتحقيق والرقابة الواجبة التغطية من قبل الأعـوان الإداريين.
كذلك نجد صعوبات تواجه الإدارة أثناء القيام بإجراءاتها والتي تدفع المكلف إلى اللجوء للتهرب ومن أمثلة هذه الصعوبات نذكر:

1)- تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بالتحصيل:

إن تعقد هذه الإجراءات التي تواجه المكلف قد تدفعه إلى التهرب من دفع الضـريبة لاعتمـاد الإدارة على كثرة الوثائق التي تطالبه بها، مع كثرة إجراءاتها وتعقيدها فتولد لديه دافعا للتهرب

من الالتزامات الواجبة عليه، وبالتالي فتعقد هذه الإجراءات يؤدي إلى خلق روح الكراهية لدى المكلف للتهرب من الضريبة، وهو ما يوجب على الإدارة العمل على تيسير هذه الإجراءات[41] .

2)- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي:

مثال ذلك صعوبة تقدير الدخل الصافي وتقدير الملكيات، الشيء الذي يسهل للمتهـرب إخفـاء وعاء الضريبة، أو قد تؤدي إلى ربط الضريبة ربطا جزافيا بأقل من القيمة الحقيقية لها، وهـذه إحدى صور التهرب، أو بأكثر من قيمتها الحقيقية وهذا ينطوي على الإخلال بالعدالة التي هي من المبادئ الأساسية للضريبة والتي تقضي بأن يشارك كل الأفراد في تحمل أعباء الدولة تبعا لمقدرتهم التكليفية، فالإخلال بهذه القاعدة قد يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجع على التهرب.

3)- عدم المساواة في التطبيق ( غياب العدالة الضريبية):

باعتبار العدالة الضريبية من أهم القواعد الضريبية فإنه بتوافرها تتحقق الشـفافية والمسـاواة كونها تتضمن التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين الأفراد، لذا فإن الإخلال بهذه العدالة يجعل المكلفين يشعرون بمدى ثقل الاقتطاع[42].

وهذا الشعور سيزيد من حدة الضغط الضريبي على المكلف مما يجعله يتهرب من ذلك بجميـع الطرق.

وتجدر بنا أن نفرق بين العدالة الفعلية، فقد تكون الضريبة عادلة من الوجهـة القانونيـة كمـا أرادها المشرع المالي ثم تأتي صعوبة التطبيق فتقضي على هذه العدالة فلا شك أن الضريبة لا تعتبر عادلة إلا إذا استوفت ركني العدالة أي عدالة تقدير الضريبة وعدالة تطبيقها، والأخيـرة مرتبطة بكفاءة الإدارة المالية ومن الثابت أن عدم المساواة في التطبيق تضعف الثقـة العامـة بعدالة الضريبة فنجد الكثير من المكلفين يشتكون من التمييز في المعاملة في تطبيق الإجراءات التي كانت من أحد الحوافز للتهرب من الضريبة.

## المطلب الثالث. الأسباب المتعلقة بالمكلف:

من الأسباب التي تؤدي إلى وجود ظاهرة التهرب الضريبي تعود في حقيقة الأمر إلـى دوافع اقتصادية وأخرى معنوية للمكلف، فمظاهر عـدم الانضـباط الجبـائي " Indiscipline Fiscale" وضعف الوعي الضريبي هو أساس كل تهرب يقوم به الفرد وهذا عندما ينظر إلـى الضريبة بمفهوم خاطئ.

**أولا: الأسباب الاقتصادية:**

إنه من المؤكد أن للأسباب الاقتصادية دورا هاما في تفاقم ظاهرة التهرب الجبائي وهذا بالنظر للحالة الاقتصادية للمكلف التي تحدد مدى إمكانية دفعـه للضـريبة دون أن ننسـى الوضـعية الاقتصادية للدولة والتي لها تأثير كبير على المكلف.

1- الوضعية الاقتصادية للمكلف:

---

[41]- د/ عبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص 255.

[42]- د/ علي عباس عياد، النظم الضريبية المقارنة، الجزء الثاني، الإسكندرية، ص 40.

تتحكم الحالة الاقتصادية للمكلف غالبا في وضعيته إزاء الضريبة وعليه فإذا كان المكلف يملك مداخيل مرتفعة فهو يدفع كامل ما عليه من ضرائب ورسوم دون محاولة اللجوء إلى التهـرب وهذا ما أكده P.Gavdennet "يحاول المكلف وبدقة أن يدفع الضرائب المفروضة عليه لكي لا يتعرض لعواقب محاولة التهرب بل يذهب إلى أبعد من ذلك بمحاولة إظهـار بأنـه ذو سـيرة جبائية حسنة وعكس ذلك أثناء تعرض المكلف لصعوبات مالية أين يشتد به الحال إلى التقليص من الأعباء الجبائية وهذا بلجوئه إلى التهرب الجبائي الذي يراه ضروريا لإنعـاش وضـعيته المالية، لأنه في حالة تسديد كل الضرائب والرسوم سـيؤدي لا محالـة إلـى إفلاسـه وكمـا يقوم"G.Tixier" "...وهذا ما يبين أن التهرب الضريبي في الدول المتقدمة مـنخفض مقارنـة بالدول النامية نظرا لارتفاع عوائد الأفراد، وللوضعية الاقتصادية للدول أثر كبير فـي تحديـد مداخيل المكلفين.

2- الوضعية الاقتصادية للدولة:

تتعرض اقتصاديات الدول في نشاطاتها إلى تقلبات متوترة ومتفاقمة في بعض الأحيان والمتمثلة في دورات اقتصادية تلحق النظام الاقتصادي بالتعطل في الموارد البشرية والإنتاجية وتصـيب الدخل بالزيادة أو النقصان، أي أنه يحدث وأن يكون الوضع الاقتصـادي للدولـة فـي حالـة ازدهارها ورواجها كما يحدث وأن يكون في حالة كساد وجمود.

ففي حالة التضخم الذي هو في الحقيقة عبارة عن ظاهرة ديناميكية تحدث نتيجـة خلـل بـين العرض والطلب نتيجتها الارتفاع الغير طبيعي في الأسعار، ويلعب التضخم دوريـن أحـدهما إيجابي والآخر سلبي على طاقة المكلف لأن التضخم مرتبط مباشرة بالقوة الشرائية للمكلفـين، ففي حالة ارتفاع هذه القوة ارتفع الاستهلاك وبالضرورة يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضـريبية فوضعية المكلف مقبولة إلى حد ما، باعتبار أن المستهلك هـو الضـحية، علـى العكـس إذا انخفضت القوة الشرائية فإن الاستهلاك سوف يقل وكذلك كمية الإيـرادات الضـريبية سـوف تتدنى، فهنا المكلف ليس له إمكانية وضع ضرائب على الآخرين.

إن هذه الوضعية تحدث اختلالا في الاقتصاد الوطني مما يستدعي تدخل الدولة في تحديد أسعار السلع لتعديل السوق ويصعب تحميل المكلف عبئه الضريبي على زبائنه وهكذا يكون التهـرب الضريبي أمرا أكيدا، وعموما فنظام الاقتصاد الجزائري ليس مرتكزا علـى قواعـد قانونيـة بإمكانها مساعدة الإدارة الجبائية في القضاء على التهرب الضريبي.

وما يمكن قوله في هذا الصدد أنه في حالة الرخاء الاقتصادي تقل نسبة المتهـربين والعكـس صحيح في حالة الكساد الاقتصادي.

**ثانيا: الأسباب المعنوية:**

إن حقيقة التهرب أمام الضرائب يعود أساسا إلى ضعف الواجب الجبائي حيـث يقـول "Paul Goudmet" "إن الضمير الجبائي لعدد من المكلفين يقل أهمية عندهم عن الضـمير الأخلاقـي وعند معظمهم السرقة في ميدان الجباية ليست بسرقة"[43] حيث يشعر المكلف عند دفع الضريبة بأن جزء من ماله يضيع دون أن يستفيد منه، الأمر الذي يدفعنا إلى معرفة أسباب هذا الشعور والتي تعود إلى ثلاثة عوامل "دول العالم الثالث".

1- العامل التاريخي:

[43] - P. Gaudmet. Impôt empreinte, p228.

ساهم بدوره في تخفيض أداء الواجب الجبائي حيث يشعر المكلف بأن الضريبة تجد مصـدرها في أنظمة لا تمت بصلة للنظام الجبائي الإسلامي وأنها بذلك دخيلة عليه، فعـادة مـا يتسـاءل المكلف عن أيهما يجب الدفع، الضريبة أم الزكاة ؟ ولهذا يلجأ للبحث عـن وسـائل للتهـرب الجبائي التي تصبح بمثابة مقاومة جبائية، وفي الجزائر فإن ظاهرة التهرب الجبـائي موجـودة أساسا في معارضة المكلفين للجباية من جهة وفي بعض الأحيان للضغط الجبائي، علاوة علـى الفترة الاستعمارية التي تعتبر خلفية لدى المكلف يستند إليها حتى يبرر لنفسه سبب تهربه، بأن هذه الأخيرة ما هي إلا أداة سيطرة واستغلال وبعد الاستقلال بقيت نفس النظرة إلى الضـريبة بأنها عبء يحاول التخلص منه.

2- العامل الثقافي:

بالإضافة إلى العامل التاريخي فإن العامل الثقافي يتجسد من خلال:

انعدام إعلام جبائي كافي وبالتالي انعدام تربية وتوعيـة جبائيـة لـدى المكلـف وهـذا مـا أكده Nagave Zyvathn بقوله "إن الثقافة المضادة للجباية شجعت الغش علـى أداء الواجـب الجبائي وأن مواطني دول العالم الثالث لا يتصرفون بكونهم مواطني دولة جديدة متطورة وأنهم يعتبرون أنفسهم منتمون إلى الدولة القامعة الضاغطة[44].

كما أن جهل القوانين المتعلقة بالضرائب وإهمالها ونسيان إجراءاتها يؤثر على درجة الـوعي الضريبي للمكلف، وعليه فالوعي الضريبي لدى المكلف له وقع كبير، فكلما زاد الـوعي لديـه ضعف على التهرب من التزاماته الضريبية، وكلما نقص لديه الوعي بمدى أهمية الضريبة كلما كان الدافع للتهرب قويا وملموسا، أضف إلى ذلك الاعتقادات السائدة في أذهان الأفـراد بـأنهم أقدر من الدولة في التحكم والتصرف في أموالهم أفضل منها[45]، وبان الضريبة توجه مبالغهـا إلى استعمالات لا تفيده وأن الدولة لا تتبع أسلوبا محكما في إنفاقها العام، مما يضعف البـاعـث لديه بإمداد الدولة من أمواله الخاصة حيث تنفقها بطريقة لا تقنعه ولا ترضيه وهذا ظنا منه أن الدولة تسلبه ماله الخاص، وهو الخطأ بأم عينه لأن الضرائب تعود بفوائد كبيـرة جـدا علـى الصالح العام لما تتحمله الدولة من نفقات في شتى الميادين كالتعليم والصحة ...

ومنه فضعف المستوى الخلقي ودرجة الوعي الضريبي لدى المكلف يعتبر سببا هاما جدا لـدفع المكلف للتهرب من الضريبة وعدم احترامه لالتزاماته.

3- العامل الحالي (الراهن):

إلى جانب العاملين التاريخي والثقافي فحاضر الضريبة يستوجب جعل المكلفين يؤدون واجباتهم الجبائية في الوقت الذي يعتقد فيه المكلف أن عدم عدالة الضريبة مبرر كافي للتهرب منها ومن كل هذه العوامل يمكننا القول وبصفة عامة أن السبب الرئيسي للتهرب الجبائي يبقـى وبـدون منازع يتمثل في نفسية المكلف أو ما يمكن التعبير عنه بـ "سيكولوجية المكلف حيث يقـول Tixier et G.Gest "ليس من السهل بالنسبة للإنسان في جميع معاملاته اليومية التهرب مـن حب التملك والتنازل بدون مقابل"[46]

---

[44] - Nagave Zyvathn , Rôle de l'impôt dans P.O.V, p284.

[45]- د. حامد عبد المجيد ديراز، المرجع السابق، ص 250.

[46] - Tixier et G.Gest, droit fiscale, p241.

كما يعتقد البعض أن التهرب من دفع الضريبة المفروضة علـيهم لا يعـد تصـرفا أخلاقيـا وتبريرهم في ذلك أن تهربهم هذا لا يشكل خسارة لأحد استنادا إلى فكرة "سرقة الدولة لا تعـد سرقة ما دامت هذه الأخير شخصا معنويا[47].

وحسب استطلاع الرأي العام في فرنسا حول تكييف المتهرب من الضريبة أتضح أن 04% من الأفراد يعتبرونه بمثابة سارق و01% منهم بمثابة خائن لوطنه و 18% منهم بمثابة شخص لا يحترم نظام مرور السيارات، في حين أن 53% من الأفراد يعتبرونه كرجل أعمـال يسـتغل الفرص للحفاظ على أمواله، كما أن 88% من الفرنسيين يبررون موقف المتهرب ولا يجـدون ضرورة لمعاقبته[48].

**المبحث الثالث.آثار التهرب الضريبي**:

إن التهرب الضريبي يترتب عليه نتائج سيئة من مختلف الوجـوه خاصـة الإضـرار بالخزينة العمومية حيث تقل فيها حصيلة الضرائب[49] ، ومن ثمة عجز الدولة جزئيا عن تنفيـذ المشروعات العامة، إذ يتحمل بعض المكلفين عبء الضريبة بينما يتخلص منها الـبعض وقـد تضطر الدولة إلى زيادة سعر الضرائب الموجودة أو إلى فرض ضرائب جديدة لكي تعـوض بذلك النقص في الحصيلة الناجمة عن التهرب الضريبي، وفي ذلك زيادة في عبء الضـريبة، وبناءا على ما سبق يمكننا تصنيف آثار التهرب الضريبي إلى آثار مالية واقتصادية واجتماعية.

---

[47] - A. Margirez, R.Tabli, la faut devant l'impôt et les contrôles fiscales, 1985, p06.

[48]- د/ ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ص157.

[49]- د/ عبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص 224.

## المطلب الأول. الآثار المالية:

إن التأثير المباشر لظاهرة التهرب الجبائي هو على عاتق ميزانية الدولـة لأن الجبايـة العادية تمثل حوالي 40% من الإيرادات، فهي إذن مورد أساسي لهذه الميزانية وإذا حاولنا تقييم هذه الظاهرة وحصرها من قبل المختصين في هذا المجال نجد أن الأرقام تختلف من محال إلى آخر فهناك من يرى بأنها تتراوح بين 30 إلى 50 مليار دينار في السنة، ويرى آخرون انطلاقا من عوامل ومعطيات الاقتصاد الكلي أنها تتراوح بين 50 إلى 100 مليار دينار جزائري سنويا وحسب المعاينة التي أجراها مجلس المحاسبة[50]، وانطلاقا من التقييم الـذي أجرتـه المصـالح الإدارية الجبائية والذي يقدر فيه المبلغ خلال سنة 1995 إلى أكثر من 50 مليار دينار جزائري ومهما زادت أو قلت هذه المبالغ فإنها تسبب عجزا في ميزانية الدولة مما يصعب عليها التحكم في سياسة الإنفاق وبالتالي عدم تحقيق المشاريع المقررة للسنة المالية، إن هذه الوضعية المالية التي تنجم عن التهرب الضريبي تأثر مباشرة على ميزانيات المجموعـات المحليـة (البلديـة والولاية) والتي تعتمد في جزء كبير من ميزانياتها على الرسم على النشاط المهنـي، الرسـم العقاري ... وهي موارد جبائية مفروضة من طرف الدولة والتي تجـب لحسـاب الجماعـات المحلية.

ومن خلال الجدول التالي يمكن توضيح التقديرات الإجمالية للإيرادات والنفقات على المسـتوى الوطني بين 1999 و2000 م الوحدة بالمليون دج.

| | الإيـــــــــــــرادات | | | النفقـــــــات | |
|---|---|---|---|---|---|
| السنوات | الجبائية | مداخيل الأملاك(غير جبائية) | إعانات | التسيير | التجهيز |
| 1999 | 83192 | 6110 | 73648 | 77185 | 85760 |
| 2000 | 89119 | 6598 | 79283 | 77501 | 97231 |

نلاحظ من خلال الجدول أن الإيرادات الجبائية المحلية تعتبر أهـم وأكبـر مصـدر تمـويلي للجماعات المحلية بالمقارنة مع الإجراءات الأخرى غير الجبائية[51] وبالتالي فـإن تـأثير هـذا التهرب على التنمية المحلية سيكون بعرقلة الجماعات المحلية عن أداء وظائفها على المسـتوى المحلي ( النظافة، تعبيد الطرقات، تموين المدارس بالعتاد وصيانتها ... إلخ)

كذلك فإن التهرب الضريبي كما أسلفنا يؤثر على ميزانية الدولة بأن يؤدي إلى عجزهـا وهـذا العجز يخلق لها مشاكل تمويلية يدفعها(الدولة) للالتجاء إلى مصادر أخرى لتمويل المشاريع التي تهدف إلى تحقيقها، كالإصدار النقدي والاقتراض وما يخلفانه على الاقتصاد الـوطني كتـراكم فوائد الديوان نتيجة الاقتراض[52].

## المطلب الثاني. الآثار الاقتصادية:

يأتي التهرب الجبائي كعائق لإضعاف الاقتصاد الوطني بحيث تكون النتيجة جد خطيرة بالنسبة للاقتصاد وهذا حسب رأي قنديل "ارتفاع الأسعار، إصدار النقد، انخفاض استعمال النقود

---

50 - rapport annuel de la cour des comptes, lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, n° 809, du 04/10/1997, p01.

51- د/ كمال رزيق، الجباية المحلية كمورد لميزانية الجماعات المحلية، دراسة على الانترنيت، WWW.UNiN- batna.dz.FAC

52- د/ أحمد جامع، المرجع السابق، ص 248.

الورقية، الاكتناز، تهريب رأس المال. وفي الأخير تضـخم معاـن وعـدم تـوازن ميـزان المدفوعات".
فالخسارة التي يحدثها في خزينة الدولة تؤدي إلى التقليل من إمكانيات الادخار العـام وبالتـالي تصبح الدولة غير قادرة على خلق الجو الملائم للتنمية الاقتصادية فهذه الخسارة التـي يحـدثها التهرب في الادخار العام تؤثر على الاستثمارات المرتقبة حيث تعرقل بعض المنشآت كالبنايات والمصانع وهذا عندما تكون قيمة الادخار المرتقبة غير كافية لتغطية الاستثمارات، ومن هـذا فإن الدولة لا يمكنها تقديم إلا الجزء اليسير من الإعلانات والإعفـاءات المقـررة للنشـاطات الاقتصادية، فالمؤسسة المتهربة يمكن أن توجه الأموال المختلسة مـن الإدارة الجبائيـة لرفـع إنتاجها كما وكيفا الشيء الذي تعاني منه المؤسسة ذات السيرة الحسنة، حيث يصل بها الحـال حتى درجة الإفلاس عن طريق تخفيض أسعار البيع من طرف المؤسسة المتهربة والسـيطرة الكاملة على السوق، الشيء الذي يؤدي إلى الإخلال بقواعد المنافسة، كمـا يضـر التهـرب الضريبي بإنتاجية المؤسسة بحيث يعمل ذلك التهرب إلى توجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشـطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة، وهذا على حساب المشروعات الأكثر كفاءة، بالإضـافة إلـى الإخـلال بـالتوازن الجهـوي للمشـاريع الاستثمارية. وتساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصـاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسـن للاقتصاد الوطني[53].

## المطلب الثالث. الآثار النفسية والاجتماعية:

إلى جانب الآثار المالية والاقتصادية السابقة الذكر التي تنجم عن ظاهرة التهرب الجبائي هناك آثار أخرى تتمثل في الآثار النفسية والاجتماعية حيث يقول الكاتب J.Rivoli "إن غـش مكلف يساعد على غش مكلف آخر والبيع بدون فاتورة نافع بالنسبة للمشتري وإلى البائع أيضا بعدم وجود رغبة لدى هؤلاء في امتلاك محاسبة مبنية على قيود سليمة"[54].
تعتبر الضريبة بمثابة وسيلة لإعادة توزيع الثروات، فالتهرب الجبائي يتسبب في آثار جد سلبية على النطاق الاجتماعي، حيث يخلق جو من الخداع واللامساواة الاجتماعية بين طبقات المجتمع الواحد، فهذه التفرقة يحسها المكلفين النزهاء المحترمين لواجباتهم الجبائية وهذا ما ينمي عندهم روح اللامدنية وما يولد آثار سلبية على السلوك الجبائي، مما يحرض المكلف النزيه على الغش والتهرب الجبائي، علاوة على المضاعفات التي تنشأ نتيجة التفاوت الطبقي السريع والذي يكون بتشكل سريع للثروات دون أية مراقبة أو توقيف لهذه الأموال بحيث تعتبر الضريبة في الـدول المتقدمة عامل أساسي في التوازن الاجتماعي من جانب النفقات، وذلك بتحصيل جزء من هـذه الثروات المكونة لدى الأغنياء( ذوي الدخل المرتفع) بواسـطة الاقتطـاع الضـريبي وإعـادة توزيعها على الفقراء عن طريق الإنفاق العام والتبرعات المخصصة التي يسـتفيد منهـا ذوي الدخل المنخفض.
أما حالة انتشار ظاهرة التهرب الضريبي فإن الفجوة بين الطبقات تتوسع بشـكل سـريع ممـا يصعب معه تحقيق التوازن الاجتماعي.

[53]- ناصر مراد: النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، طبعة 2003م.

[54] - J. Rivoli, vive l'impôt.

إن تغطية العجز الموجود في الميزانية يدفع السلطات إلى الزيادة في النسب وانطلاقا من هـذا فالمكلفين الذين يقومون بعملية التهرب يساهمون في ارتفاع الأعباء الجبائية بنسب أكبر من التي كانت مفروضة.
وخلاصة القول أن التهرب الضريبي يؤدي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع كما يؤدي إلى عدم مساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة.
علاوة على الآثار السالف ذكرها هناك آثار أخرى نجيزها فيما يلي:
<u>الآثار السياسية:</u>
إن الوضعية المالية والسياسية لهما علاقة وثيقة، إذ أن كل تأثير من الجانب المالي يكـون لـه تأثير على الجانب السياسي ومن هذه الآثار الضغط الاجتماعي والاقتصادي الذي يجعل الدولـة في دوامة التصدي لهذه الضغوطات، ومن ثمة تصاب الدولة بعدم الاستقرار السياسي، وسـوء التسيير على مستوى الهيئات فتسقط الحكومات نتيجة عجزها في التحكم في الأزمـات نتيجـة التهرب الضريبي الذي ينجم عنه العجز المالي.
<u>الآثار على فعالية النظام الضريبي:</u>
يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن انتشار ظـاهرة التهـرب الضريبي لدليل على عدم فعالية هذا النظام.
في هذا المجال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية ويبتعد عـن التكافـل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة، لذلك يعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيـق أهداف السياسة الضريبية، المالية، الاقتصادية، والاجتماعية وبالتالي يقلص من أهمية الضريبة.

**<u>سبل معالجة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري:</u>**

للتهرب الضريبي آثار بالغة الخطورة على اقتصاديات كل الدول ولهذا فهـي ظـاهرة أو مشكلة تستدعي الكثير من التركيز والتدقيق للتقليل منها على الأقل وهذا الاهتمام يتجلى دائمـا في الجانب الرسمي، وهذا ما تصدره الدولة من قوانين جديدة وتعديل لقوانين سابقة تسعى مـن خلال هذه الإجراءات إلى إيجاد منظومة قانونية متكاملة ومتماسكة، محددة لكل أوجه وأنـواع الضرائب وإدراج كل الوسائل القانونية لضمان تحصيل ومن ثمة ضمان جزء هام من مـوارد الإنفاق العام.

ولضمان التحصيل تسعى الدولة جاهدة لإعداد وسائل وقائية يمكن لها أن تخفف مـن عبـئ أو آثار هذه المعضلة الكبيرة التي تمتد حتى إلى كبريات الدول ومن بين هذه المستويات التي تعمل الدولة على إدراجها كوسيلة من وسائل العلاج المستوى التشريعي وكـذلك المسـتوى الإداري

الذي يمثل الوعاء الذي تصب فيه كل التشريعات الضريبية لتطبيقها دون نسيان المعني بالأداء الضريبي ( المكاف بالضريبة).

كذلك تعتمد الدولة على الوسائل الرقابية والتي تعتبر من أفضل وسائل المكافحة من خلال تفعيل سلطة التحقيق والرقابة وإرساء تقاليد للتعاون فيما بين الإدارات خاصة فيمـا يتعلـق بتبـادل المعلومات ولما لا توسيع نطاق هذا التعاون على المستوى الدولي.

بالإضافة إلى قرار الوسائل الزجرية والتي قد تساعد في التخفيف من حـدة ظـاهرة التهـرب الضريبي لذاك ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- المبحث الأول: الوسائل الوقائية.
- المبحث الثاني: الوسائل الرقابية.
- المبحث الثالث: الوسائل الزجرية.

للإشارة أنه في حالة وجود طرق إحتيالية فإن الغرامة الجبائية تصل إلى 2000%.

## المبحث الأول:

## الوسائل الوقائية:

إن الواجب قبل كل شيء أن تعتمد الدولة على سياسة اقتصادية ومالية واضحة تكـون أساسـا سياسية ضريبية مشوحاة من حاجات البلاد ومتجاوبة من متطلبات الاقتصاد الـوطني وغاياتـه ضمن خطة إنمائية شاملة "ولابد من إعادة دراسة التشريع الضريبي بوجه عام بالمقارنـة مـع التشريعات الأخرى" والسعي لوضعها في نظام ضريبي منسجم ومحكم ومترابط خال من التعقيد والغموض في نصوص لا تتضمن ثغرات تترك مجالا واسعا للتهرب وبالتالي فإن إقامة نظـام جبائي محكم يعد من السبيل الوقائية لمعالجة هذه الظاهرة، ولأن الإدارة الجبائية هـي المكلفـة قانونا بتحصيل المستحقات الجبائية، فإنه يجب مسايرتها للعضوية وذلك بتعديلها ماديا وبشـريا وعندما يتم تحسين العلاقة بين المكاف والإدارة وهذا ما يؤدي إلى إيجـاد مكلـف *** بـدور الضريبة في التنمية ومقتنع بالتزاماته الجبائية.

## المطلب الأول:

## على مستوى التشريع الجبائي:

إن معظم التشريعات تهدف إلى إرساء هيكل ضريبي محكمة يتماشى مع تحقيق عدالة اجتماعية أمام جميع المكلفين عن طريق صياغة التشريعات الجبائية صياغة بسـيطة تتسـم بالاسـتقرار

والمرونة في نفس الوقت، للتحقق بذلك أهداف الإصلاحيات الاقتصادية من استقرار مالي ودعم للتنمية بصفة عامة، إذ أن غموض النظام الجبائي وتعقد خصوصه يشجع على التهرب الضريبي فحتى يكتب للضريبة النجاح أثناء التطبيق، يجب أن يكون النص القانوني والصياغة واضـحين ذلك أن الوضوح يلعب دروا بارزا في تسهيل الفهم للمكلف فالإقامة نظام جبائي محكم لا بد من:

**أولا: تبسيط النظام الجبائي:**

إن الصياغة القانونية الجيدة تسهل على المكلفين فهمها، لذا يجب أن تتسم بالبساطة والوضـوح والمرونة لأن صياغة القانون الضريبي تلعب دورا رئيسيا في نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب[55].

فتعقد وعدم وضوح النصوص الضريبية بجعل الموظفين في المصالح الجبائية غي قادرين على المتابعة اليومية فلإجراءات التشريعية المختلفة، الشيء الذي أدى إلى حتميـة الوصـول إلـى تعديلات جديدة وهادفة وتبسيط النظام الجبائي عن طريق.

- إلغاء التعقيدات والمتمثلة في تعدد الضرائب واختلاف معدلاتها، حتى تسهل علـى المكلـف والإدارة معا تبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها[56] ذلك أن تبسيط القـوانين وكـذا إجراءات التنفيذ بربط وتحميل الضرائب المختلفة تمنع التهرب منها ولو جزئيا.

وفي هذا الإطار توجد مديرية للتشريع الجبائي في الجزائر ********************
مهمتها تمكن في تطوير النظام الجبائي من خلال إعطاء آراء وملاحظات حول مشاريع القوانين الخاصة بالضرائب.

بالإضافة أنه وعلى مستوى المديرية العامة للضرائب تم تنصيب فريق عمـل مكلـف بإعـادة النصوص التنظيمية المسيرة للمصالح الخارجية للإدارة الضريبة بتاريخ:19 ماي 2005 [57]
كل هذا من أجل محاولة قدر المستطاع نزع اللبس والغموض وكذلك التعقيد ولكن تبقـى دائمـا بعض النقائص حيث أنه يستحيل أن يكون نظام وضعي ما كامل ولكن يسعى إلى استدراك هذه النقائص.

**ثانيا: استقرار القوانين:**

[55]- د/ حامد عبد المجيد دراز: المالية العامة، الإسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة ص 272.
[56]- د/ أحمد يونس بطريق : المالية العامة، الإسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة 1979 ص 102.
[57]

إضافة إلى تعقيد النظام الجبائي، يأتي عدم استقرار القوانين الذي يضفي غموضـا علـى هـذا النظام نظرا للتغيرات والتعديلات التي تقع على القوانين وهذا ما نلاحظه من خلال كل قـانون مالية جديد.

إن هذه التغيرات تعقد مهام الأعوان الجبائين الذي لا يمكنهم أن ***** هذه التغيـرات التـي على نصوص القوانين والتي تعد سند وظائفهم وأن معظم هذه التعديلات التـي تتـوالى بجعـل الأعوان الإداريين لا يستوعبوها، هذا عن جانب الإدارة أما عن جانب المكلفين فـإن بـدورهم يستنكدون هذه التعديلات للنصوص القانونية التي لا يفهموها إعادة وهذا ما يـؤدي بهـم إلـى التهرب عن غير قصد.

**ثالثا: تحقيق العدالة الجبائية( السعي إلى تحقيق أهم قاعدة من قواعد الضريبة):**

وذلك عن طريق توزيع العبء الضريبي على كافة أفراد المجتمع حيث أن "لا وجـود لواجـب ضريبي جباية عادلة" فغياب العدالة والمساواة يؤدي إلى الشعور بالظلم لدى المكلف الذي يتخـذ هذا السبب ويجعله دافعا للتهرب من التزاماته تجاه الإدارة الجبائية، الذي من شأنه أن يؤثر سلبيا على المجتمع وكما قال ابن خلدون " الظلم مؤذن بخراب العمران"

وقد عملت الجزائر بهذا من خلال الإصلاحات الجبائية التي أعطت وجها جديـدا للتشـريعات الجنائية وهذا خاصة بالتعديلات والكثير من الإلغاء بمواد قانون الضرائب المباشـرة والرسـوم المماثلة التي جاء بها قانون المالية لسنتي 2002 و2003 مواد 192 ق ض م ، 303 ق ض م أ وهذا قصد تحقيق عدالة ضريبية من خلال التقليل من حدة التفاوت الطبقي في المجتمعات بـأن **يدفع لأشخاص المتشابهي المداخيل لنفس القدر من الضرائب بطريقة متشابهة، وكذا فـرض ضرائب على فئات الدخل العليا بنسب أكبر من فئات الدخل الدنيا.**

**والعدالة في الجهاز الضريبي الجزائري تمثلت في جميع عدد من الضرائب في ضريبة واحـدة وهي الضريبة على الدخل الإجمالي وهي ضريبة مساعدة تعمل على التنمية بـين المـداخيل المرتفعة والمنخفضة، كما تسمح بالأخذ بعين الاعتبار الشخصية والعائلية للمكلف.**

**المطلب الثاني:**

**على مستوى الإدارة الجبائية:**

إن الإصلاحات الجبائية فيما يخص التشريع والإجراءات المتبعة لتحصيل المـوارد العامـة لا تحقق لها الفعالية إن لم تكن الإدارة التنفيذية والمتمثلة في الإدارة الجبائية على مستوى مقبـول

من التنظيم والكفاءة، إذ أن التنظيم الجبائي المحكم لا يتأتى إلا بالإدارة التي تنفـذه علـى أرض الواقع وعلى هذا الأساس فإن فاعلية النظام الجبائي المحكم تستلزم وجود هيكـل إداري مـنظم وعصري، فأي خلل أو قصور سواء كان ماديا أو بشريا في الجهاز الإداري سيؤدي إلى عـدم تحقيق وتطبيق النصوص التشريعية في أرض الواقع "فكثيرا ما قيل أن الجهاز الضريبي غيـر الكفء يمكنه أن يحول أحسن الضرائب إلى أسوئها [58] ومن ثمة أصبح إصلاح الإدارة الجبائية ضرورة وأمرا ملحا من أجل سد كل المنافذ التي يستغلها المكلف للتهرب من القيام بالتزاماتـه ويشمل هذا الإصلاح والتعديل مستويين.

**<u>أولا: الجانب البشري:</u>**

نظرا لزيادة الاقتطاعات الضريبة نتيجة للانفتاح الاقتصادي، الذي أنجر عنه زيادة عدد المكلفين فقد تطلب الأمر تدعيم الجهاز الإداري بالجانب البشري والمتمثل أساسا في الأعوان والموظفين الذين يشترط فيهم الكفاءة والتأهيل والنزاهة، وعليه يجب القيام بما يلي:

- اختيار أكفأ الموظفين وتدريبهم وإعدادهم لممارسة أعمالهم التخصصية والسعي إلى تحسـين أوضاعهم ماديا واجتماعيا لكسب ولائهم وإخلاصهم للعمل وتمكينهم من مواجهة الإغراءات التي يتعرضون لها من بعض المكلفين.
- توفير الأمن والحماية للموظفين الإداريين أثناء ممارستهم لمهامهم حتى لا يكونـوا عرضـة للاعتداء، خاصة أثناء تدخلاتهم.

توفير العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة عن طريـق فـتح هياكـل وتنظـيم تربصات دورية لتكوين أعوان الإدارة.

- تنظيم ملتقيات تهدف إلى إعلام الأعوان الموظفين بالتغيرات الجبائية الجديدة.
- تحسين الأجور التي تكفل حصول موظفي الإدارة الجبائية على أجور تتناسـب مـع طبيعـة وأبعاد ما يضطلعون به من مسؤوليات، وعلى مكافئات تشجيعية تنطوي على حـوافز فعالـة، وتحديد أسس عدالة للترقية وإجراءات الاستغناء لمن تثبت عدم صلاحيته للعمل في هذه الإدارة ونذكر على سبيل المثال أن "إدارة الضرائب دفعت إلى التحقيق في نزاهة بعض مفتشيها وعلى إثر ذلك تم إزاحة بعضهم من مناصبهم بتهمة التهاون في تحصيل المستحقات الجبائية"[59]، هـذا من جهة ومن جهة أخرى وقايتهم من الطرق غير المشروعة كالرشوة.

---

[58]- د/ أحمد يونس وآخرون، مرجع سابق ،ص162.

[59] - زهير"ش" ، مكافحة الغش الجبائي، سطيف، مقال صادر في جريدة الخبر بتاريخ:1998/01/07، عدد 2164.

في هذا الإطار وفيما يخص الجزائر فإن عدد موظفي المديرية العامـة للضـرائب ازداد مـن 22935 موظف في 2002 إلى 23008 موظف في سنة 2003 لكن هذا العدد انخفـض إلـى 19257 موظف في سنة 2004، انخفاض بنسبة 8،3% وهذا بسبب تحويل 3437 موظف من المديرية العامة للضرائب إلى المديرية العامة للمحاسبة.

أما بالنسبة للتكوين ففي غضون سنة 2004 تمت رسكلة 3647 موظـف مـنهم 1712 علـى مستوى المدرسة الوطنية للضرائب و1935 على المستوى الجهوي، بالإضافة إلى عدة ملتقيات تكوينية منظمة على المستوى المحلي والدولي لفائدة أعوان الإدارة الضريبية.

**ثانيا: الجانب المادي:**

حتى تقوم الإدارة الجبائية بمهامها على أحسن وجه فإنه يجب تطوير الجانب المادي والذي يتمثل في:

- توفير وسائل النقل: المراقبة الجبائية في الميدان تتطلب التنقل المطـول وعـدد أكبـر مـن المحققين المكلفين بالمراقبة، غير أنهم يعتبرون محرومين بشكل كبير من وسائل النقل التي تلعب دورا أساسيا في هذا الميدان لذلك يجب إعادة النظر في هذا النوع من المراقبـة التـي تسـتلزم توفير الوسائل الضرورية للأعوان حتى يقوموا بمهامهم في أحسن الظروف، ومنه فالضروري أن تخصص للإدارة الجبائية وسائل نقل كفيلة بتلبية حاجات الأعوان الإداريين كما هو الحال في الإدارات الأخرى التي تحتوي على حضائر للسيارات وهذا نظرا للأهمية البالغة التـي تلعبهـا المصالح الجبائية في تمويل خزينة الدولة

- المقرات الإدارية: إن المقرات الإدارية التي تحوزها الإدارة الجبائية في الوقت الراهن غيـر كافية ولا تتماشى مع احتياجات المصالح الجبائية، وما يزيد الطين بلة هو النقص في الصـيانة الذي يجعل المقرات تهتلك بسرعة وبالتالي فهذا النقص في المقرات الإدارية يؤثر سـلبا علـى مردودية الإدارة الجبائية وعلى هذا وجب اتخاذ إجراءات لتجديد هذه المقرات وتشـييد أو بنـاء مقرات جديدة لضرورة تحسين العمل.

- التجهيزات واللوازم: إضافة إلى توفير وسائل النقل والمقرات الإدارية فإنه مـن الضـرورة كذلك توفير اللوازم والتجهيزات التي تملكها المصالح الجبائية فهي عموما قديمة، ولـذا وجـب تغييرها وتعويضها بلوازم حديثة متكيفة مع متطلبات الأعمال الإداريـة، وحسـب مقتضـيات العصر فإن أول ما يتبادر إلى الأذهان إذا ذكر مصطلح التجهيـز هـو المعالجـة المعلوماتيـة

(الإعلام الآلي) وما يتميز به من تسجيل أكبر عدد من المعطيات والمعلومات والترتيب الجيـد والبرمجة الحسنة والإمكانية البسيطة لاستقصاء المعلومات المراد الإطلاع عليها، وفوق كل هذا فهو يحفظ السرية الجبائية التي تعتبر أهم خاصية يجب على الإدارة الجبائية التحلي بها، وتسمح المعالجة المعلوماتية كذلك بتحسين الرقابة الجبائية عن طريق برمجة عقلانيـة وعمليـة مـن الملفات المراد مراقبتها وتحليل ميزانيتها، ولاستخراج معـدلات المردوديـة والكشـف علـى الوضعيات الاحتيالية.

إن الحفظ الجيد للملفات من الضياع والإعلام التلقائي بفتح أفاق كبيرة وحتميـة أكيـدة لإدخـال الإعلام الآلي لمصالحنا الجبائية وخاصة بعد تطبيق النظام الجديد الذي يعرف بنظام التعريـف على مستوى الوطن، وهذا بجعل لكل مكلف رقم جبائي خاص.

إلى جانب ما سبق ذكره بخصوص تطوير الإدارة الجبائية من الناحية البشرية والماديـة تعمـل الجزائر على تطوير مصالح الإدارة الضريبية حتى تتماشى مع الإصلاحات الاقتصادية، التـي جاءت نتيجة فتح السوق الوطني، وهذا من خلال إدخال تغيرات على دور وأهـداف مختلـف المصالح التابعة للمديرية العامة للضرائب حيث أنها ستنتقل من إدارة أفقية التنظـيم (تحصـيل، منازعات، مراقبة...) إلى إدارة عمودية التنظيم تبعا لحجم نشاط المكلفين وذلك حسب التقسـيم التالي:

1)- المؤسسات الكبرى وتسير من طرف مديرية المؤسسات الكبرى وهي المؤسسـات التـي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دينار، المؤسسات البترولية، المؤسسات الأجنبية.

2)- المؤسسات المتوسطة والصغيرة والمهن الحرة، تسير من طرف مراكز الضرائب (CDI) والتي سوف تعمم في غضون 10 سنوات.

3)- المكلفين بالضريبة البسطاء سيكونون مرتبطين بالمراكز الجوارية CDPI بالإضافة إلـى خلق مفتشية متخصصة لتسيير جباية العقار، المعادن الثمينة الكحول، التبـغ، الجبايـة المحليـة والفلاحية.

والهدف من إنشاء هذا التنظيم هو التحكم الفعال في مختلف الموارد الجبائية، تحسين الخـدمات من خلال توزيع الاختصاصات بين مختلف المصالح الجبائية الجديدة.

علاوة على إعطاء أكثر فعالية للرقابة الجبائية ... إلخ من الأهداف.

**<u>المطلب الثالث:</u>**

**على مستوى المكلف بالضريبة:**

إن النظام الضريبي تتضاعف فرص نجاحه كلما زادت درجة الوعي الضريبي لـدى المكلـف وكلما ازدادت درجة المستوى الثقافي واقتناعه بعدالة ضريبية وأهميتها في تمويل وتنفيذ البرامج الحكومية التي تعود بالنفع على المجتمع وعليه فإن توجيه وإعلام هذا الأخير يعتبـر ضـرورة ملحة لأن "تبعة التهرب لا تقع على المشرع المالي والإدارة وحدها، وإنما تقـع كـذلك علـى المكلف[60]، ومن ثمة استدعى الأمر توعية المكلف وإزالة التوتر بينه وبين الإدارة المعنية.

**أولا- توعية المكلف بالضريبة وإعلامه:**

إن توعية المكلف بالضريبة تأتي كمرحلة ابتدائية منذ بداية تعامله مع الإدارة الجبائية باعتبار أن العلاقة بينهما علاقة حقوق والتزامات، فمن التزامات الإدارة إعلام المكلـف بكـل التغيـرات والمستجدات الموجودة في التشريع الجبائي وعن كل الإجراءات الجبائية كمواقيـت التصـريح والدفع وكيفية ملء الوثائق وأساليب الطعن وطرق المنازعات وكل المستندات الأخرى ويكـون هذا الإعلام بوسائل مرتبة يتم فيها برمجة حصص وندوات تخص المجال الجبـائي أو وسـائل مكتوبة كالمجلات أو كتيبات تشرح بعض الإجراءات الخاصة بالضريبة إضافة إلى ذلك إجـراء أيام دراسية وملتقيات تشرح النصوص القانونية التطبيقية للضريبة.

كذلك يتعين لإقناعهم بأن لأية أزمة اقتصادية عدة أسباب منها الفجوة بين الغني والفقير، وأنـه كلما اتسعت هذه الفجوة كلما تضرر الغني والفقير، والأزمة الاقتصادية تنجم عن انخفاض فـي مستويات الطلب على السلع والخدمات بسبب ضعف الدخول الفردية، فإذا وافق المكلفون الكبار على تحمل عبء ضريبي أشد، يمكن للدولة أن تزيد من الدخول الفردية عـن طريـق توزيـع حصيلة الضرائب بشكل زيادة في المرتبات والإعانات أو بشكل إحداث مناصب جديدة للعمـل، عندئذ يرتفع الطلب وتخف حدة الأزمة[61] وهذا يزرع في نفـوس المـواطنين شـعور بـرفض المجتمع لأولئك الذين يتهربون من دفع الضريبة.

بالإضافة إلى أنه يستحسن استعمال العبارات الاشهارية لمحاربة التهرب الضريبي مثل العبارات التالية:

- ادفعوا ضرائبكم.
- أين تذهب أموال الضرائب؟

[60]- د/ عبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص 266.

[61]- صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، الطبعة الأولى، ص 128.

- لماذا تدفع الضرائب؟
- القانون يعاقب على التهرب الضريبي؟

إن هذه العبارات البسيطة لها أهمية بالغة في محاربة الغش والتهرب الضريبي حيث تعمل على خلق ثقافة ضريبية لدى المواطن وتساهم في كسب ثقته.

**ثانيا- إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف بالضريبة:**

إن سوء معاملة الإدارة الجبائية وإخلالها بالتزماتها تجاه المكلف التي تعد من بين حقوقه سوف تخلق جوا مكهربا وبالتالي سوف تتوتر العلاقة بينهما.

إذ نجد أن المكلف يحمل نظرة خاطئة عن الضريبة التي تمثل عبء أثقل كاهله ويعود السـبب في ذلك إلى الفترة الاستعمارية والأسباب النفسية إضافة إلى تدهور المسـتوى الخلقـي لـدى موظفي الإدارة وانعدام اللباقة في معاملاتهم مع المكلفين، مما يدفعهم إلى التهرب ولتحسين هذه العلاقة وجب "إنشاء مكتب للعلاقات العامة يقدم مساعدات للمكلفين، عـن طريـق إرشـادهم للتفسيرات الصحيحة والواضحة لمختلف الأحكام الجبائية وإلى طرق حساب الضرائب ومواعيد دفعها".

وفي هذا الصدد قامت إدارة الضرائب بإنشاء مصلحة الاستقبال قصد تحسين صـورتها أمـام الرأي العام، وتتضمن هذه المصلحة المحاور التالية:

1- الاستقبال الهاتفي L'accueil téléphonique:

وهذا بوضع أرقام هاتفية لتمكين المكلف بالاتصال بإدارة الضرائب في أي وقت مع تدعيم هذه الخدمة بفريق عمل ذو كفاءة عالية وتهدف هذه الخدمات إلى:

- تمكين المكلف بالضريبة من الاتصال بالإدارة الضريبية في كل وقت.
- تجنيب المكلف بالضريبة التنقل والذي يكون أحيانا لمسافات طويلة وربما بدون جدوى.
- ربح الوقت في الحصول على المعلومة بخلاف حالة طلبها كتابيا.
- تجنب الاكتظاظ في مكاتب إدارة الضرائب.

للإشارة أنه يجب أن يكون أعوان هذه المصلحة ذوي كفاءة مهنية حتى يتمكنوا من الرد علـى انشغالات المكلفين بالضريبة، مع تجهيزهم بالإمكانيات المادية كالإعلام الآلي المـزود بشـبكة اتصال مع بنك المعلومات الخاص بالمديرية العامة للضرائب.

2- الاستقبال الشخصي L'accueil physique :

يوضع مكتب الاستقبال الشخصي في مدخل مبنى الإدارة الضريبية ويتكفل بتسـيير عـونين برتبة مراقب ذو كفاءة لتوجيه المكلفين مع مسك سجل الشكاوى الذي يوضع تحـت تصـرف المكلفين.

3- المراسلات الكتابية La correspondence écrite:

وهي طريقة لتبادل المعلومات بين الإدارة والمكلف (طلب المعلومات، رفع شكوى ... الخ) مع متابعة العملية والسهر على احترام آجال الرد حيث حددت بـ:

- أسبوع فيما يتعلق بالقضايا البسيطة.
- 15 يوم فيما يتعلق بالقضايا التي تتطلب بحث معمق.

كل هذه المجهودات التي تقوم بها إدارة الضرائب هدفها الوصول إلى الحالة المثلـى للمكلـف والتي اختصرها القاضي الأمريكي هولمز في مقولته: "أحب دفع ضرائبي لأنها ثمـن الحيـاة المدنية المتحضرة".

بالإضافة إلى هذه الوسائل الوقائية وهذه السبل التي اتخذت في جميع الأصـعدة مـن تشـريع وإدارة ومكلف، وهذا لمكافحة التهرب الضريبي فقد استطعنا تمييز وسيلة أخرى وقائية تـربط بين التشريع والإدارة والمكلف والتي تتمثل في:

* حجز الضريبة من المنبع:

وتقتضي هذه الطريقة إلزام مدين المكلف بتحمل الضريبة وذلك بدفعها إلى الإدارة المالية ممـا لديه من أموال، ويتم ذلك بالتوسع في إتباع أسلوب الحجز من المنبع لتحصيل الجانب الأكبـر من الضرائب للحد من طرق التهرب.

ففي هذه الطريقة يوجد شخصان أمام الإدارة المالية المختصة الأول هو المكلف بتحمل الضريبة والثاني هو الملتزم بدفعها "المدين بالضريبة"وللإدارة في كافة الأحوال حـق الرجـوع لـلأول لاستفاء دين الضريبة إذا لم يقم الثاني بتنفيذ التزاماته بدفعها، ومبعث فعالية هذه الطريقة هي أن مدين الكاف بها ليس من مصلحته مساعدة المكلف على التهرب منها وتعريض نفسه للجزاءات التي يقررها القانون في هذه الحالة.

//////

## المبحث الثاني:

## الوسائل الرقابية:

يتميز النظام الجبائي الجزائري بصفة أساسية بطابعه التصريحي، حيـث أن المكلفـون بالضريبة يحددون بنفسهم مقدار الوعاء الضريبي ويصرحون به تلقائيا للإدارة لذلك يفترض أن يكون المكلفون بالضريبة أصحاب نزاهة وأن يكونوا قادرين على تبرير المعلومات المصـرح بها في حالة المطالبة بذلك، وهنا تأتي الإدارة الجبائية التي تعمل علـى مراقبـة التصـريحات الجبائية والتي يفترض أن تكون دقيقة ونزيهة[62].

Le contrôle fiscale et en fait le corollaire naturel de tout système déclaratif.

وفي هذا الإطار قامت الإدارة الجبائية بفرض قواعد وأحكام إلى المكلفين بالضريبة للالتزام بها إلى جانب التنسيق مع مختلف الإدارات إضافة إلى التعاون الدولي نظرا لاتساع نطاق التهـرب الضريبي، وهو ما سنحاول معالجته في هذا البحث.

### <u>المطلب الأول: الرقابة والتحقيق الجبائي:</u>

[62] - Charte de contribuable vérifiée édition 1996,p5.

## أولا: الرقـابة الجبـائية:

### 1- تعريفها:

إن الرقابة ليست في طبيعتها عملية لكشف الأخطاء بغرض فرض العقاب وهو مفهـوم سلبي لها، ولكن الرقابة هي جزء من العمل الإداري تهدف إلـى التحقـق مـن صـحة الأداء وتقويمه في حال اعوجاجه وهو المفهوم الإيجابي لها.

ومن خلال ما تقدم نستنتج أن الرقابة الجبائية أداة مستخدمة من طرف إدارة الضـرائب وفقـا لقوانين محددة تعمل على إثبات صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومـن التملص من دفعها ومن كل التجاوزات الجبائية المهددة للاقتصاد.

### 2- أنواع الرقـابة الجبائية:

#### أ- الرقابة الشكلية: Contrôle formel

هي أول شكل للرقابة تخضع لها التصريحات الجبائية حيث تتم بصفة عامة سنويا وتتمثل فـي مجموع التدخلات التي تعمل على تصحيح الأخطاء المادية وتدارك النقـائص المرتكبـة مـن المكلفين بالضريبة، بالإضافة إلى التحقق من هوية وعنوان المكلف وكـذا مختلـف العناصـر المتدخلة في تحديد الوعاء الضريبي[63].

إذن فالرقابة الشكلية تعد تصحيحا شكليا للتصريحات فهي تهدف للتأكد من صحة ودقة الكيفيـة التي قدمت بها المعلومات، كما تفيد في التحقق من تحديد الحالة العائلية للمكلف بالضريبة التي قد يخضع من خلالها إلى تخفيضات.

**مثـال:** يكون المكلف بالضريبة تاجرا صرح بأنه فرد متزوج وهذا خلال سنة 2001 غير أن زواجه المدني تم فعليا سنة 2002 ، على هذا الأساس فإن هذا الشخص لـن يحصـل علـى التخفيض 10% الخاص بالحالة العائلية إلا في سنة 2002.

[63] - Philipe coline "la vérification fiscale économique", 1979, p8.

علما أن المصالح الجبائية تقوم بفحص سريع لتصريحات المكلف خاصة من حيث الشكل الذي تم به إظهار الأرقام المصرح بها دون التأكد من صحتها[64] - أنظر المـواد 212، 359 مـن قانون الضرائب المباشر، والرسوم المماثلة المعدلة بالمادة 04 من قانون المالية 2001.

**ب- الرقابة على الوثائق: Contrôle sur pièces**

هي ثاني إجراء تقوم به مصالح الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية، فيعكس هـذه الأخيـرة إذ تعتبر مجموع العمليات والفحوصات التي تتم على مستوى المكتب، حيث تقوم الإدارة بفحـص دقيق للتصريحات وبمقارنتها بالمعلومات والمعطيات التي تكون بحوزتهـا[65]، وهـذا بهـدف اكتشاف المكلفين المتهربين من دفع الضريبة كما تهدف إلى تحديد الملفات التي سوف تخضـع إلى رقابة معمقة.

وأثناء تأدية المهمة فإن المفتش المكلف بالرقابة يتمتع بمجموعة من الالتزامات التي يمنحها لـه القانون الجبائي ومن بينها طلب المعلومات والوثائق الإثباتية من المكلف وهذا لتبريـر النقـاط الغامضة الواردة في التصريح المادة 187 من قانون الضرائب المباشـرة والرسـوم المماثلـة المعدلة بموجب المادة 59 من قانون المالية 2002.

**ثانيـا: التحقيق الجبائي:**

يعتبر التحقيق الجبائي من بين المهام التي تقوم به المصلحة المحققة من أجل الكشـف الكامـل لتصريحات المكلفين وهو يعد وسيلة أخرى للرقابة وهي الرقابة بعين المكان أو الرقابة علـى المستوى الخارجي ، إذ أنها تتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية وذلك بالتنقل إلى المقر المهنـي للمكلف ويمكن تقسيم هذا العنصر إلى:

**1- التحقيق في المحاسبة:** هي مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائيـة المكتتبة من قبل المكلفين بالضريبة وفحص محاسـباتهم ومقارنتهـا بالمعطيـات والعناصـر الخارجية للتأكد من صحة ودقة الوعاء الخاضع للضريبة وهذا أثناء ممارسة أي نشاط مهني[66].

**1-1. الإطار القانوني للتحقيقات المحاسبية:**

*** الالتزامـات:**

---

[64] - Notice d'information DGI 2000.
[65] - Philipe Coline "la vérification fiscale économique", 1979, p9.
[66] - Charte du contrubiable DGI édition 1996, p11.12.

**أ- الالتزامات بمسك المحاسبة:** إن إلزامية مسك المحاسبة وفقا للمقاييس والقواعد التي حـددها تطبيق المخطط الوطني المحاسبي PCN وحـددت بالمرسـوم الصـادر فـي 1975/06/23 والمتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني المحاسبي.

إضافة إلى الالتزامات المتعلقة باكتتاب التصريحات وكشوف رقم الأعمال ووفقا للقانون الجبائي والتجاري فهناك:

- الالتزامات المنصوص عليها في القانون التجاري: تبعـا للمـواد (9-12) مـن القـانون التجاري يلتزم كل تاجر بمسك الدفاتر التالية:
  - دفتر اليومية، المادة 09 من القانون التجاري.
  - دفتر الجرد المادة 10 من القانون التجاري.
  - إمساك وحفظ هذه الدفاتر (حسب المادتين 31-12 من القانون التجاري)، ترقم صفحات كل الدفترين وتؤشر من طرف قاضي المحكمة، ويجب أن تحفظ لمدة 10 سنوات مع العلم أنه في حالة كون المحاسبة غير مستوفية للشروط المنصوص عليها في المواد السـابقة فإنهـا تصبح مرفوضة جبائيا.
- الالتزامات المنصوص عليها في القانون الجبائي: بالإضافة إلى الالتزامـات المنصـوص عليها في القانون التجاري، فإن قانون الضرائب مباشرة والرسوم المماثلة يصران على مسـك المحاسبة من طرف المكلفين الخاضعين وفقا للنظام الحقيقي، هذه الأخيرة التي تكـون ملحقـة بالتصريحات المكتتبة وجميع أنواع الوثائق الحاملة للعناصر المحتواة في المحاسـبة، وتتبـع تطبيقيا للحصول على الوثائق المبرمجة من طرف القانون، حيث أن كل العمليات المحاسـبية لابد من تسجيلها وكذا تبريرها بواسطة الوثائق لخضوع هذه الأخيرة للمراقبة، المادة 43 مـن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- دراسة الوثائق المبررة: تدرس فقط الوثائق بالمقارنة مع المداخيل والنفقات.
  - وثائق المداخيل: وهي مهمة جدا بالمقارنة مع المبيعات المصادق عليها بواسطة الفاتورات، حيث عند البيع تؤسس فاتورة المواد المباعة من طرف البائع، وهي تسجل بصورة مفصلة مع تبرير كل عملية الواحدة تلو الأخرى.
  - وثائق النفقات (المشتريات والمصاريف العامة): بالنسبة للمشتريات فإنها تبرر عن طريـق الفاتورة المحررة من طرف المورد وإلا فإنها لا تعبر عن القيم المقنعة، علما أن الفـواتير

الأصلية تمسك من طرف المشتري، أما فيما يخص المصاريف العامة فإنها تبرر بواسطة وثائق الصندوق، الصكوك ...إلخ.

**ب- الالتزامات بالخضوع للإطلاع على المحاسبة:**

بالإضافة إلى الالتزام بمسك المحاسبة وحفظ كل الوثائق القابلة للتبرير نجد أن المكلفون بالضرائب ملزمون بإرسال المحاسبة إلى العون المحقق وهذا الأخير بإمكانه ممارسة هذا الحق سواء من أجل التحقيق في المحاسبة أو بهدف الحصول على معلومات تهم التحقيق مع المكلفين، والأعوان المؤهلين لممارسة حق الإطلاع على المحاسبة هم الأعوان الذين لهم رتبـة مراقـب على الأقل (المادة 190 ق ض م).

والقانون الجبائي حدد عقوبات للمكلف الذي يمنع المراقبة الجبائية في مكان النشاط حسب المادة 379 من ق ض م "إذا لم تتم المراقبة الجبائية بفعل المكلف أو الغير يتم التقدير التلقائي لأسس فرض الضريبة".

وبما أن النظام الجبائي يعتمد على النظام التصريحي فإن على الإدارة الجبائية أن تستعمل حـق الرقابة للتحقق من مصداقية التصريحات لذلك فإنها تستعمل وسيلتين هما:

- طلب المعلومات: طبقا للمادة 87 من ق ض م وهذا من أجل التحصيل الأقوم للضريبة وذلك بعد إجراء التقويمات والتصحيحات اللازمة للعناصر المصرح بها.

- طلب التوضيحات: بمعنى أنه يحق للمحقق طلب التبريرات وهذا لما يلاحظ أن المكلف قـد أخفى بعض العناصر والتي من خلالها يمكن حيازته على مداخيل أخرى لم يصرح بها.

**ج- الالتزام بالخضوع للمراقبة المادية**: وهذا لمحاولة تقريب النتائج مع التسجيلات المحاسبية.

**<u>* ضمانات المكلف وشروط ممارسة التحقيقات:</u>**

إن تمتع المكلفين بضمانات تحمي حقوقهم ومصالحهم يجعل اهتمامهم لمحاولة الغش أو التهرب الضريبيين أقل مقارنة بحالة انعدام هذه الضمانات، لذا وضع المشرع حدودا للإدارة الجبائيـة قصد حماية المكلفين من تعسف الإدارة.

**أ- الضمانات الممنوحة في إطار حق الرقابة:**

1. <u>الإشعار بالتحقيق:</u> طبقا للمادة 190 ق ض م فإنه على إدارة الضـرائب إرسـال إشـعار بالتحقيق لكي يحضر الملف نفسه لهذه العملية وهذا في مدة 10 أيام ابتداء من تـاريخ اسـتلام الإشعار.

2. الحق في الاستعانة بوكيل: إذ بإمكان المكلف اختيار وكيل (محاسب، محامي، ...) للإشارة أنه يجب إعلامه بهذا الحق تحت طائلة بطلان التحقيق.

3. منع تجديد التحقيق على نفس الضرائب المحقق فيها: عند انتهاء فترة التحقيق من ضـريبة أو رسم معين فإن الإدارة ليست بإمكانها برمجة تحقيق جديد في نفـس الضـرائب والرسـوم المحقق فيها وهذا طبقا للمادة 7/190 من ق ض م.

4. تحديد مدة التحقيق: إن فترة التحقيق في عين المكان ابتداء من أول تحقيـق مسـجل فـي الإشعار بالتحقيق تكون كما يلي:

- 04 أشهر بالنسبة للمؤسسات المؤدية للخدمات والتي لا يتجـاوز رقـم أعمالهـا السـنوي 1.000.000دج لكل سنة مالية محقق فيها.

- 04 أشهر لكل المؤسسات الأخرى التي يتجاوز رقم أعمالها 2.000.000دج لكل سنة ماليـة محقق فيها.

- 06 أشهر بالنسبة للمؤسسات المؤدية للخدمات والتـي يتجـاوز رقـم أعمالهـا السـنوي 1.000.000دج ولا يتعدى 5.000.000 دج لكل سنة مالية يحقق فيها.

- 06 أشهر لباقي المؤسسات الأخرى التي يتجاوز رقم أعمالهـا 2.000.000دج ولا يتعـدى 10.000.000دج لكل سنة محقق فيها.

وفي جميع الحالات لا يمكن بأي حال من الأحوال أن تتعدى السـنة إلا فـي حالـة اكتشـاف محاولات الغش أو تقديم معلومات ناقصة أو خاطئة أو عدم استجابة المكلف لطلب الإدارة.

5. السر المهني: حيث لا يجوز لأعوان الإدارة الجبائية أن يخلو بالسر المهني إزاء المكلفـين بالضريبة وهذا حسب المادة 287 ق ض م.

**ب- الضمانات الممنوحة في إطار التقويم:**

1- تبليغ التقويم: حيث يجب على الإدارة تبليغ المكلف بالأسس الضريبية المتحصل عليها بعد التقويم ويرسل هذا التبليغ مبين فيه الأسباب حتى تتمكـن المكلـف مـن إعطـاء ملاحظاتـه أو موافقته.

2- حق الرد: للمكلف بالضريبة مدة 40 يوم لفحص اقتراحات الإدارة الجبائية وإعـلام هـذه الأخيرة برده، وخلال هذه الفترة المكلف له الحق في أن يطلب مـن الإدارة الجبائيـة إفادتـه وإعطائه تفسيرات حول بعض النقاط الغامضة التي يحتويها الإشعار بالتقويم.

3- حق الطعن: قد يحدث اختلاف بين المكلف والإدارة الجبائية حول نتائج التقويم النهائي، في هذه الحالة يمكن للمكلف اللجوء إلى الطعن سواء طعن المنازعات أو الطعن العفوي.

**<u>* حقوق الإدارة الجبائية في إطار عملية الرقابة الجبائية:</u>**

تتمتع الإدارة الجبائية أثناء تنفيذها لعملية الرقابة بصلاحيات وحقوق قانونيـة اتجـاه المكلفـين بالضريبة، من بين هذه الحقوق نذكر:

**<u>1- حق الإطلاع:</u>** هو ذلك الحق الذي يسمح لأعوان المصالح الجبائية بالإطلاع علـى جميـع الوثائق والمستندات التي هي بحوزة المكلف أو بحوزة أشخاص آخرين واللازمة لتحديد الوعاء الضريبي بطريقة دقيقة، للإشارة أن قانون الضرائب المباشر ينص على حق الإطلاع يمـارس على:

**<u>1-1. الإدارات العمومية:</u>** تنص المادة 309 من قانون الضرائب المباشرة والرسـوم المماثلـة فقرة 01 "لا يحق لكل من إدارات الدولة أو الولايات أو البلديات أو المؤسسات أو الهيئات التي تخضع للسلطة الإدارية أن تعترض بحجة السر المهني لمنع إطلاع أعوان إدارة المالية الـذين هم على الأقل برتبة مراقب على جميع وثائق الخدمة التي توجد بحوزتها" إذن بموجـب هـذه المادة تخضع كل الإدارات العمومية على حق الإطلاع على جميع الوثائق والمعلومـات التـي تطلبها إدارة الضرائب.

كما أن الإدارة الجبائية لها حق الإطلاع على المعلومات المتواجدة على مستوى هيئات الضمان الاجتماعي من خلال ما تنصه المادة 2/309 ق ض م.

كما تنص المادة 311 من ق ض م "يجب على السلطة القضائية إطلاع إدارة المالية على كـل المعلومات التي تسمح بافتراض غش ضريبي مرتكب أو أي محاولة تهرب أو تلاعب من أجل التملص من دفع الضريبة".

يجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية والجزائية أن تقوم النيابة العامـة بـإطلاع إدارة الضرائب على الملفات المادة 310 من ق ض م.

**<u>1-2. المؤسسات الخاصة:</u>**

تنص المادة 1/312 ق ض م "يتعين على المصرفيين، إدارة الأملاك وغيرهم من التجار الذين تقتصر مهمتهم في دفع مداخيل عن قيم منقولة وكذا جميع الشركات أن يطلعوا أعوان الضرائب

الذين هم على الأقل من رتبة مراقب على جميع الدفاتر التي نص على مسكها القانون التجاري، بالإضافة إلى كل الدفاتر والوثائق الملحقة ومستندات الإيرادات والنفقات.

كما تنص المادة 2/312 على حق أعوان الضرائب في ممارسة حق الإطلاع على البنوك.

**2- حق التحقيق:** وهذا لتمكين إدارة الضرائب من مكافحة جميع الإخفاءات والأخطاء المسجلة في الوعاء أو التصفية.

**3- حق الإعادة واستدراك الأخطاء:** وهو إمكانية إدارة الضرائب في استرجاع الضرائب المؤسسة من قبل، والتي تسمح بتصحيح الأخطاء المرتكبة أثناء تحديد مبلغ الضرائب إلا أن الإدارة لا يمكن أن تبالغ في العملية بطريقة غير محدودة، إذ أن التقادم يعتبر كحاجز يمنع الإدارة من الرجوع إلى الضرائب المؤسسة لمدة تفوق 04 سنوات.

**1-2. إجراءات التحقيق المحاسبي:**

إن المشرع حدد مجموعة من القواعد التي تحدد الخطوات المتبعة في عملية التحقيق من طرف فرق التحقيق وهذا من أجل الحد من عملية التهرب الجبائي واسترجاع أقصى حق ممكن لخزينة الدولة وتختلف الرقابة الجبائية باختلاف الطرق المستعملة في التحقيق وبصفة عامة فإجراءات التحقيق المحاسبي تتم على مرحلتين.

**المرحلة الأولى: التحضير للتحقيق من طرف المحقق على مستوى المصلحة:**

يجب على المراقب المكلف بمراجعة المحاسبة القيام ببعض الإجراءات الأولية التي تسمح له بأخذ صورة مستوفية وكاملة عن المكلف المعني بعملية المراقبة، وهذا عن طريق جلب كل المعلومات المتعلقة بنشاطه، وذلك بطلب التحقيق من المصالح الجبائية المعنية (مفتشية الضرائب) تزويده بالملفات الجبائية الخاصة بالمكلف المعني للإطلاع عليها. للإشارة أنه تم استحداث مفتشية الضرائب موحدة سنة 1994 وفيها تم إنشاء ملف موحد يشمل تسيير جميع أنواع الضرائب والرسوم التي يخضع لها نفس المكلف، وبعد هذه الدراسة يقوم المراقب ببحوث خارجية والتي تتم على مستوى مثلا:

- مصالح الجمارك فيما يخص المؤسسات المصدرة أو المستوردة.
- البنوك والمصارف وذلك لمراقبة حركة الأرصدة.

وأخيرا على الموظف المحقق، وهذا من أجل حسن سير العملية أن يمسك كل الوثائق والدفاتر الضرورية.

عندما يتم المحقق كل هذه الأعمال يبقى إعلام المكلف وهذا بإرسال إشعار بالتحقيق ( Avis de vérification) ويمكن للمحقق أن يقوم بزيارة مفاجئة في حالة الإحساس بخطـورة الوضـع، وهذه الزيارة المفاجئة لا يمكن أن تتم إلا بحضور مدير المؤسسـة شخصـيا وفـي الأوقـات المخصصة للعمل.

**<u>المرحلة الثانية: التدخـل الفعلي:</u>**

تتضمن هذه المرحلة العمليات التي يقوم بها المحقق بداية من التدخل الميداني إلى وقت الانتهاء من التحقيق في عين المكان وتقسم إلى:

**<u>1- التدخل الأولي:</u>** يعين المكان في التاريخ والساعة في الإشعار بالتحقيق ويجب أولا التعرف على المكلف والاتصال بمسير المؤسسة وكذا المحاسب المعتمد من طرف المكلف لمعرفة كـل ما يتعلق بالنشاط الصناعي والتجاري للمؤسسة، ومعرفة النظام المتبع في مسك المحاسبة مـن طرف المحاسب مع توضيح الصعوبات الخاصة بعمل المكلف والحلول الممكنة.

**<u>2- الدراسة المتصلة بالمحاسبة:</u>** الفحص الإجمالي للمحاسبة من حيث الشكل والمضمون حتى تظهر حقيقة النشاط التجاري الممارس وتسجيل جميع العمليات المخالفة للقانون، وفـي حالـة رفض العون المحقق للمحاسبة جزئيا أو كليا يشترط عليه أن يبرر شروط الرفض.

**<u>3- التحقيق في حسابات الاستغلال:</u>** التحقيق المعمق في هذه الحسابات يجب دراسته لما له من أهمية كبيرة إذ أن معظم حالات التهرب تكون على هذا المستوى كما أن حركة هذه الحسـابات لها تأثير كبير في تحديد الربح الإجمالي.

<u>*التحقيق في المشتريات:</u> تعتبر المشتريات من أهم وسائل التلاعبات بالربح الضـريبي وذلـك عن طريق تضخيم رقم المشتريات أو مصاريف المشتريات وذلك بتكرار قيد بعض الفـواتير، الأصل أن عدم إثبات بعض المشتريات يؤدي إلى زيادة الربح الخاضـع للضـريبة غيـر أن المنشآت قد تلجأ إلى عدم إثبات بعض المشتريات مع استبعاد مبيعاتها بقصد استبعاد أرباح هذه العمليات.

وعلى المحقق أن يتأكد من أن المشتريات خاصة بالمنشآت لا بصاحب المنشآت، كـذلك عليـه التأكد من أن الكميات المثبتة في فاتورة الشراء هي نفسها الكميات المثبتة في الدفاتر، وإذا كانت السلعة مسعرة تسعيرا رسميا فإنه يجب عليه التأكد من أن سعر الشراء هو السـعر الرسـمي

المحدد للسلعة، كما يقوم المحقق بدراسة كميات المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج وذلك عن طريق تطبيق المعادلة التالية:

كمية الإنتاج المستخدمة = (بضاعة أول المدة + المشتريات) – كمية بضاعة آخر مدة.

**مثال:** المنشآت التي تستخدم السكر والفول السوداني في إنتاج الشكولاطة لابـد أن يأخـذ فـي الاعتبار العجز الناتج عن التبخر عند طبخ العجينة التي تبلغ 3 % تقريبا.

* التحقيق في المخزونات: يقصد بالمخزونات (الصنف 03 حسب المخطط الوطني المحاسبي) جميع العناصر المادية التي تشتريها الشركة أو المؤسسة الإنتاجية وتقوم بالاحتفـاظ بهـا فـي المخازن وذلك بغرض استعمالها المباشر أو غير المباشر.

وعلى المحقق مراجعة كميات المواد الأولية المتصرفة للإنتاج وأن يتأكد من أن هذه الكميـات مقيدة بمستندات، كما يجب عليه أن يختار بعض الوحدات التي يجري عليهـا الجـرد الفعلـي ويستحسن أن يتضمن اختياره لسلعة ليس لها رصيد في آخر المدة ليتأكد المحقق من أنها بيعت بأكملها أو استخدمت في العمل والإنتاج.

* التحقيق في المبيعات: إن انخفاض رقم المبيعات من الوسائل التي يمكن أن يلجأ إليها المكلف قصد تخفيض أرباحه وهو لهذا يلجأ إلى عدم استخراج فواتير عن بعض مبيعاته مما يؤدي إلى نقص رقم المبيعات ونقص مجمل الربح نتيجة لذلك ويهدف الفحص الضريبي للمبيعـات إلـى التحقق من سلامة رقم المبيعات ومطابقته للمبيعات الحقيقية التي تمت فعلا وذلـك بـأن يقـوم المحقق بفحص مستندات المبيعات ومراقبة توقيع المسؤولين عليها والتحقق من تسلسل أرقـام الفواتير ... وغيرها من وسائل التحقيق المحاسبي.

* دراسة مختلف أقسام الميزانية:

يمكن اختبار الميزانية في التحقق من عناصر الأصول من جهة وعناصر الخصوم مـن جهـة أخرى.

- أصول الميزانية (العقارات، وسائل النقل، الزبائن، البنك، الصندوق).
- خصوم الميزانية (رأس المال، الاحتياطات، الموردين).

**1-3. نتائج التحقيق:**

بعد الانتهاء من عملية التحقيق يمكن أن ينجر عنه أربعة حالات هي:

- حالة رفض المحاسبة.

- حالة الاسترجاع وهي حالة تكون فيها إدارة الضرائب مدينة للمكلف وتلتزم برده له.
- حالة التساوي بمعنى وجود تساوي بين المبلغ المصرح به والمبلغ المتوصل إليه.
- حالة النقص، وفي هذه الحالة الإدارة الجبائية ملزمة باسترجاع المبالغ المالية التي لم يصرح بها المكلف نتيجة قيامه بعملية التهرب.

**II- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:**

في ظل الإصلاحات الجبائية القائمة مؤخرا وبموجب المادة 23 من قانون المالية لسـنة 1992 "تم إنشاء التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشـخاص الطبيعيـين وهـذا بصـدد الضريبة على الدخل الإجمالي IRG"[67].

يهدف هذا التحقيق إلى البحث والتحقق من مدى الانسجام والتجانس في المداخيل المصرح بهـا الخاصة بـ IRG والوضعية المالية الحقيقية للمكلف وكذلك نمط معيشته.

على إثر أحكام هذه المادة، لأعوان الإدارة الجبائية الحق في مراقبة مجمل أملاك المكلف بغيـة التأكد من أن تطور هذه الأخيرة (أملاك المكلف) يواكب المداخيل المعلن عنها وهذه الإجراءات الحقيقية يأتي تطبيقها بعد الرقابة على الوثائق، فهي بمثابة عملية مساعدة للرقابـة المحاسـبية لتقدير الوضعية الحقيقية للمستغلين أو المسيرين الرئيسيين للمؤسسة.

يستدعي هذا التحقيق إجراء أبحاث ودورات خارجية تتمثل في مقارنة المداخيل المصرح بهـا مع المبالغ المستعملة في أشكال نفقات المعيشة، إضافة إلى الحقوق الموكلة إلى المحقق السابقة الذكر يمكن له استغلال حق الإطلاع لطلب المعلومات التي تتعلق بـ:

- نفقات الصيانة على عاتق المؤسسة.
- الاستفسار عن عملية انتقال الملكية التي تخضع بالضرورة لحقوق التسجيل.
- الإيجار المدفوع على المقر الرئيسي أو الثانوي.
- عدد السيارات الخاصة.
- نفقات الحافلات والسفر والتنقل... إلخ.

وباختصار فإنه يمكن للمحقق أن يستفسر على كل النفقات العادية وغير العادية، ويعتبر هـذا التحقيق حديث النشأة في بلادنا حيث يسعى للكشف عن المكلفين المتهربين من دفع الضـريبة وتحديد حالتهم الحقيقية مقارنة بما يدفعونه من ضرائب.

---

[67] - قانون المالية لسنة 1992.

ويجدر بنا الذكر هنا إلى أنه لأجل أن يكون التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية محكما، على الدول أن تساعد بعضها البعض بتقديم معلومات عن ممتلكـات المكلفـين فـي الخـارج بموجب الاتفاقيات المبرمة فيما بينها.

**المطلب الثاني: التنسيق بين الإدارات:**

إن رفع مستوى كفاءة الإدارة الجبائية وحدها دون غيرها مـن الإدارات الحكوميـة لا يكفـي لتمكينها من تطبيق أحكام قوانين الضرائب المختلفة على أكمل وجه إذ أن مراجعة إقـرارات ممولين وتتبع أوجه أنشطتهم المختلفة، يتطلب وجود تعاون وثيق بين الإدارة الجبائية وغيرها الإدارات كالجمارك ومديرية التجارة وهذا من أجل تحقيق مردود أفضل، فمصالح الجمـارك تلعب دورا هاما من خلال دعمها للإدارة الضريبية وذلك من خلال كشفها لكـل مـا يتعلـق بالتصدير والاستيراد التي يقوم بها المكلفون ومنع الذين يهربون أموالهم إلى الخـارج، وكـذا بالنسبة إلى مديرية المنافسة والأسعار عن طريق أعوانها بتدخلاتهم العديدة على التجار والتي تخدم بطريقة أو بأخرى المصالح الجبائية في الكشف عن ظاهرة التهرب ومحاولـة القضـاء عليها وقد تأكد هذا المبدأ بصفة واضحة في قانون المالية لسنة 1997 وما بعده من قوانين فيما يتعلق بالتنسيق بين الإدارات.

وفي هذا الصدد وضعت سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (ضـرائب، جمارك، تجارة) وذلك بتأسيس لجان التنسيق بين الإدارات الثلاثة على المسـتوى المركـزي والجهوي والمحلي والمكلفة مباشرة بتطبيق برنـامج مكافحـة الغـش والتهـرب الضـريبي والممارسات المشبوهة، غير أن نجاح مهام هذه اللجان مرتبط بتحقق الشروط التالية:

- اختيار أعضاء هذه الفرق من بين أحسن الأعوان وأكثرهم تجربة وذلك من طرف الإدارات الثلاثة ويجب أن يتمتع كل عضو منها بالنزاهة ولا تقل رتبته عن مراقب وله على الأقل ثلاث سنوات خبرة في العمل.
- دراسة المشاكل التي تعيق هذه الفرق وذلك بتنظيم اجتماعات عمل دورية وبصفة مستمرة.
- نظرا للعمل المكثف بين هذه الإدارات يجب مكافأة أعضاء هذه الفرق.

**أولا. التنسيق في إطار مكافحة الغش والتهرب الضريبي:**

إن تكوين لجان التنسيق بين الإدارات (ضرائب، جمارك، تجارة) تشكل خطوة هامة في إطار محاربة الغش والتهرب الضريبي إذ يتمثل دورها في تكوين فرق مختلطة تعمل على مستوى كل ولاية وهذا لتحقيق الأهداف التالية:

1- توحيد النشاط بين الإدارات الثلاثة بلجان التنسيق على المستويات المركزي والجهوي والمحلي.

- لجنة التنسيق على المستوى المركزي: تم إنشاء لجنة مركزية للتنسيق بين المديريات العامة (جمارك، ضرائب) والمفتشية المركزية للتحقيقات الاقتصادية وردع الغش ويجب أن تجتمع هذه اللجنة مرة كل شهر باستدعاء من رئيسها.

- لجنة التنسيق على المستوى الجهوي: وتكون رئاسة اللجنة الجهوية مؤقتة بالتناوب لمدة سنة بين الإدارات الثلاث (ضرائب، جمارك، تجارة) على الترتيب وتجتمع اللجان مرة كل شهر.

2- استغلال وصول التوريد وتبادل المعلومات وذلك بوضع قوائم لهؤلاء المستوردين ويتم تبليغها لمصالح الجمارك والتي تعمل على تحويل وصول التوريد التي تخص إدارات الضرائب الولائية، كما تعمل على القيام بتبليغ فصلي للمديريات الجهوية للضرائب وهذا من أجل مراقبة المعلومات المصرح بها واستغلالها ميدانيا.

**ثانيا. مهام لجان التنسيق والفرق المختلطة:**

لقد تم إنشاء الفرق المختلطة للرقابة في السداسي الثاني من سنة 1996 تحت سلطة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مع الارتباط المباشر بالمديرية الولائية وهذا من أجل تكثيف وسائل مكافحة الغش والتهرب الضريبي إذ تعتبر نوع من أنواع الرقابة، ولتنسيق الجهود بين إدارة الضرائب، الجمارك، والتجارة للبحث عن المادة الضريبية. ومن بين مهام هذه الفرق ما يلي:

- مراقبة الأشخاص المعنويين والطبيعيين الذين يقومون بعملية الاستيراد والتجارة سواء بالجملة أو بالتجزئة وضمان تطابق هذه العمليات مع ما تحتويه التشريعات الجمركية والجبائية والتجارية.

- إعداد تقرير في كل ثلاثي من الأعمال التي قاموا بها خلال مدة زمنية وتقديمه إلى رئيس لجنة التنسيق الولائية.

- حصر وتقسيم كافة المعاملات التجارية للمكلفين وخاصة المستوردين منهم.
- تنظيم يوم دراسي وطني يظم إطارات الجمارك، الضرائب، التجارة لتحسين وشرح النقـاط المتضمنة في هذا الاتفاق.
- عقد اجتماع كل ثلاثة أشهر على مستوى المديريات العامة من أجل تنفيذ القـرارات التـي جاءت في الاتفاق.

ومن حين إنشاءها وبداية عملها الحقيقي خلال سنة 1996 فالنتائج المحققة تعتبر مرضية للغاية فالمبالغ المحققة خلال سنة 1996 من حقوق وعقوبات قدرت بـ 3.097 مليار دينـار مـن خلال تسوية 2000 ملف، أما سنة 1997 فقد ارتفعت هذه المبالغ إلى 4.697 مليـار دينـار وارتفع عدد الملفات إلى 2.385، ورغم تعليمات الإدارة المركزية التي شددت على تنظيم هذا النوع من الرقابة من خلال المذكرة المؤرخة في 23 جوان 1998 المتضمنة لتنظيم وتسـيير الفرق المشتركة، إلا أن الإجراءات المتعلقة بكيفية تدخل هذه الفرق ما زالت لم توضـح بعـد بكيفية مدققة من قبل الإدارة المركزية (ماعدا المرسوم التنفيذي رقم 290/97 المـؤرخ فـي 1997/07/07) الذي أرسى فقط قواعد هذه الفرق.

ولكن رغم الثغرات الموجودة على مستوى النصوص التي تحكم تسيير هذه الفـرق فـالإدارة المركزية تتدخل من حين إلى آخر لتعديل أو إضافة بعض النصوص التي تراها مناسبة مـن خلال التقارير التي تصلها من كل فرقة على مستوى ولايات الوطن وخاصة بعد إنشاء مديرية هامة جدا على مستوى الإدارة المركزية وهي مديرية الأبحاث والتحقيقات من خلال المرسوم التنفيذي رقم 228/88 المؤرخ في 1998/07/13 المعدل والمتمم للمرسـوم التنفيـذي رقـم 55/95 والمؤرخ في 1995/02/15 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية.

للإشارة أنه صدرت مذكرة رقم 1023 مؤرخة في 23 جوان 1998 عن المديريـة العامـة للضرائب بخصوص صلاحيات الفرق المختلطة للمراقبة (ضرائب، جمارك، تجارة) بعـد أن لوحظ وجود نقائص تتعلق بعدم احترام الإجراءات التي تسير أعمالها الشيء الذي دفع الأعوان المعنيين ضمن هذه الفرق إلى استخلاف نشاطات المحققين في المحاسبة ورؤساء المفتشـيات، مما أدى إلى تجاوزات واختراق القواعد المتعلقة بـإجراءات المراقبـة وبـاحترام الحقـوق والضمانات الممنوحة من طرف القانون إلى الخاضعين للضريبة، وعليه تم حصر دور الفرق المختلطة في عمليات البحث عن المعلومات الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة الذين سجلوا

ضمن برنامج النشاط المقترح من مصالح التجارة، الجمارك والضرائب في إطار لجنة التنسيق الولائي (محاضر إدارة التجارة، المعلومات الواردة من إدارة الجمارك، استغلال ما ينشر فـي الصحافة، كل الوسائل التي تحتوي على معلومات هامة...).

كذلك نوهت المذكرة على عدم السماح للأعوان الممثلين لإدارة الضرائب الإشراف بأنفسـهم على تسوية الحقوق الجبائية وعليه وجب على المدير الفرعي الولائي للمراقبـة الجبائيـة أن يقرر السياق الذي يجب إتباعه على المستوى الجبائي فيما يخص تحريات الفرق المختلطة.

وعلى العموم فلقد ترتب عن إنشاء الفرق المختلطة نتائج جد إيجابية حيث أن الخبرة المكتسبة في ميدان المراقبة والمحاسبة حد نوعا ما من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، فـالتحكم الآن أصبح أكثر فعالية من السنوات السابقة.

بالإضافة إلى التعاون والتنسيق بين هذه المصالح والإدارات علـى المسـتوى الـولائي فـإن المشرع الجزائري أراد من خلال نص المادة 226 من قانون الجمارك التي عـدلت بقـانون المالية رقم 11/02 المؤرخ في 20 شوال 1423 الموافق لـ ديسمبر 2002 المتضمن لقانون المالية لسنة 2003 التي نصت على: "تخضع حيازة البضائع الحساسة القابلة للغش لأغـراض تجارية وتنقلها عبر سائر الإقليم الجمركي والتي تحدد قائمتها بقـرار وزاري مشـترك بـين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتجارة".

من خلال هذا النص نلاحظ أنه جاء بفكرة التعاون على أساس مستوى بين كـل مـن قـانون الجمارك والضرائب لتغطية كل العمليات التجارية وهذا ما يعطينا فكرة واضـحة علـى إرادة المشروع في تفعيل هذا التنسيق والتعاون بين مجمل الإدارات لغرض تطويق وحصر ظاهرة (التهرب الضريبي) وما ينتج عن ذلك من نتائج إيجابية منها على الخصوص الحقوق الماليـة الضخمة التي تساعد الدولة على الإنفاق العام.

كما تجدر الإشارة إلى أن المديرون العامين للجمارك والضرائب والتجارة والبنـوك عقـدوا اجتماعا تنسيقيا تم خلاله التطرق إلى تشكيل لجنة مشتركة لمكافحة التهرب الضـريبي وذلـك عبر ربط كل الشبكات الإعلامية قصد التمكن من كشـف العمليـات ذات العلاقـة بـالتهرب الجبائي[68]، هذا في سنة 1997.

[68] - بن دادة (م) ، لقاء تنسيقي بين مسؤولي 04 مؤسسات بالعاصمة، مقال صادر في جريدة الخبر، 1997/04/07، العدد 1936.

للعلم أن هذه الاجتماعات أصبحت أكثر من ضرورية خاصة في السنوات الأخيرة وهذا مـن شأنه أن يطوق الظاهرة انطلاقا من تشكيل لجان عامة تعمل على مستوى هذه الإدارات لتوحيد العمل من أجل هدف واحد.

والملاحظ أنه في الآونة الأخيرة اتسع مجال التنسيق ليشـمل إدارات أخـرى سـواء العامـة أو الخاصة، نذكر من بينها البنوك فيما يخص حركة الأرصدة، كذلك السلطة القضـائية مـن خلال تطبيق نص المادة 311 ق ض م والتي تلزم السلطة القضائية بإطلاع إدارة المالية على كل المعلومات التي تسمح بافتراض غش ضريبي مرتكب أو أي محاولة تهرب أو تلاعب من أجل التملص من دفع الضريبة.

كما نصت المادة 310 ق ض م على جواز إطلاع إدارة الضرائب على الملفات المطروحة أما الجهات القضائية المدنية والجزائية.

ودائما وفي إطار تدعيم طرق محاربة الغش فإن إدارة الضرائب طلبت مسـاهمة كـل مـن مصالح المديرية العامة للأمن الوطني والمديرية العامة للدرك الوطني وذلك بمساعدة أعـوان إدارة الضرائب عندما يمارسون تدخلاتهم قصد حمايتهم من الاعتداءات والحصول على أجوبة في آجال معقولة لطلبات مديريات الضرائب الولائية والتي تسمح لهم بتحديد مقرات الغشاشين، كذلك العمل على مراقبة وجود فواتير البيع والشراء لدى المكلفين بنقـل السـلع وذلـك فـي الطرقات العمومية.

وفي الأخير يمكن القول أن التنسيق بين الإدارات يضفي أكثر فعالية علـى طـرق محاربـة التهرب الضريبي، ويسمح لا محالة بتأكيد هيبة الدولة وممارسة سلطتها لفرض شفافية أكثـر للنشاط الاقتصادي وجعله مبنيا على قواعد منافسة حرة ونظيفة بين المتعاملين.

**<u>المطلب الثالث</u>: التعاون الدولي:**

إن ظاهرة التهرب الضريبي لا تقتصر على الدولة فحسب بل تتعداه أحيانا إلى خارجها رغـم أن السيطرة وتطويق الظاهرة من الداخل يكفل أو يضمن استقرار مالي داخلي وهذا كأولويـة ومعالجة مشكل تحويل الأرباح إلى الخارج ليس له أهمية إلا بعد معالجـة ظـاهرة التهـرب الضريبي داخل الدولة.

ومع الانفتاح الذي تشهده الجزائر اقتصاديا على العالم الخارجي والتطور الذي يعرفه ميـدان التجارة الخارجية خاصة بعد فتح المجال للمستثمرين الأجانب الذين يستعملون أساليب وتقنيات

عالية لتسريب أرباحهم خارج الجزائر، أدى إلى ظهور معطيـات جديـدة لمفهـوم التهـرب الضريبي.

ولذا وجب على الدولة أن تنظر إلى هذه الظاهرة بنظرة جدية واسعة مدركـة لمـدى تبعيـة الظاهرة، وتعدد مجالاتها وأساليبها ولا محدوديتها وهذا بتشريعات ضـريبية فـي مجـالات الاستثمار، الاستيراد، التصدير.

ولقد اتسع نطاق التهرب الضريبي على المستوى الدولي كاستعمال سعر التنازل غير الحقيقي في العمليات مع الفروع الموجودة في الخارج وكذلك المعاملات الوهمية مـع الخـارج التـي تسمح بتبييض الأرباح الغير مصرحة.

مما يجعل التعاون الدولي ضرورة حتمية، كما أن الإجـراءات المحليـة لمكافحـة التهـرب الضريبي وحتى تكون فعالة يجب توفر معلومات كافية حول نشاط المكلف سواء في الـداخل أو الخارج.

لذاك تلجأ الدول إلى التعاون فيما بينها وذلك بتبادل المعلومات التي تفيد فـي الكشـف عـن الوضعية المالية للمكاف، وقد تكون تلك الاتفاقات في شكل ثنائي بالإضافة إلى مجهود بعـض الهيئات الدولية مثل منظمة الأمم المتحدة في مكافحة التهرب الضريبي.

ونشير على أنه على الرغم من الأهمية التي تبديها مختلـف الـدول فـي معالجـة الازدواج الضريبي الدولي، إلا أنها لا تبدي مثل ذاك الاهتمام تجاه مكافحة التهرب الضريبي الدولي.

كما أن المنظمة العالمية للتجارة تعارض مبدأ هذا التعاون لما قد ينطوي عليه مـن إجـراءات تؤدي إلى المساس بسرية المعاملات التجارية، وإفشاء أسرار الأرصدة النقدية التـي يمتلكهـا رجال الأعمال في بنوك الدول المختلفة[69].

يندرج التعاون الدولي في علاج مشكلة التهرب الضريبي في محورين:

* <u>المحور الأول:</u> ينصب على اكتشاف التهرب الضريبي وتحديد نطاقه.

* <u>المحور الثاني:</u> يتعلق بتحصيل الضرائب المستحقة والتي تكون قد خرجت من اختصـاص الدولة والتي أصبحت تابعة لإقليم دولة أخرى.

بالنسبة لاكتشاف التهرب وتحديد نطاقه تستعين الدول بتبادل المعلومات الضريبية فيما بينهـا، إلا أنها تواجه عدة صعوبات سواء من الناحية الفنية أو النفسية ويتضح ذلك كما يلي:

[69] ـ فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، د./ ناصر مراد، ص 172.

**أولا. الصعوبات الفنية:**

يستلزم تبادل المعلومات بين الدول للاستفسار من البنوك المختلفة عـن الحسـابات الجاريـة أو الأوراق المالية المودعة فيها لأشخاص طبيعية أو معنوية مما قد يواجـه معارضـة تلـك البنوك التي ترفض إفشاء أسرار عملائها.

تتطلب الاتفاقات الدولية الخاصة بتبادل الضريبية اشتراك عدة دول حيث تصبح هذه الاتفاقات عديمة الفائدة إذا لم يتوافر لها العدد الكافي من الدول، إذ أن الدول التي تظل خارج نطاق هذه الاتفاقات تلجأ إليها رؤوس الموال التي تريد التهرب من الضرائب.

**ثانيا. الصعوبات النفسية:**

قد يقبل الممولين الإدلاء بمعلومات لمصلحة خزينة بلادهم ولكنهم يرفضون ذلك متى علموا أن هذه المعلومات مفروضة عليهم لمصلحة خزينة دولة أجنبية.

لهذا اهتم الفنيون بأن يوضحوا في الاتفاقات المبرمة أن تبادل المعلومات يتم على المعلومـات التي يسمح به تشريع كل دولة.

وفيما يتعلق بتحصيل الضرائب فإن التعاون الإداري الدولي محدود للغاية وذلك نظرا للنزعـة الاستقلالية لمختلف الدول خاصة في تشريعاتها الضـريبية وبخصـوص الجزائـر ونظـرا للإصلاحات الضريبية التي تبنتها منذ 1992 والتي تتواصل بصفة بإصـلاحات جديـدة فـي غضون سنة 2006 فإنها تسعى لتطوير التعاون الدولي و ذلك من خلال إبرام اتفاقيات دوليـة مع عدة دول نذكر منها:

- المصادقة بمرسوم رئاسي رقم: 121/02 مؤرخ في 07 أفريل 2002 على الاتفاقية الثنائية بين الجزائر وفرنسا والمتعلقة بالازدواج الضريبي، وتبادل المعلومات فـي مجـال التهـرب والغش الضريبي ووضع قواعد للتعاون المتبادل في مادة الضـريبة علـى الـدخل والثـروة والتركات والموقعة بالجزائر في 17 أكتوبر 1999.

- التوقيع في 29 جانفي 2002 بصنعاء على اتفاقية متعلقة بتجنب الازدواج الضـريبي مـن طرف وزير المالية الجزائري ونظيره اليمني والتي من شأنها أن ترسي أرضية للتعاون بـين البلدين في مجال الضريبة.

بالإضافة إلى المفاوضات التي تقوم بها الجزائر مع مختلف الدول كإيران وكوبـا وفنـزويلا ...إلخ، كذلك تقوم الجزائر باستقبال بعثات من مختلف الدول والمنظمات الدولية كفرنسا والبنك

العالمي والاتحاد الأوربي ... إلخ من أجل تبادل الخبرات والاستفادة من تجربة هـذه الـدول والمنظمات في مجال المالية العامة[70].

**المبحث الثالث:**

**الوسائل الزجرية:**

تعد الوسائل الزجرية من أهم وسائل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي وهذا ما نلاحظه خاصة في التعديلات الأخيرة في قوانين المالية، ومثال ذلك التعديل الأخير لنص المـادة 303 مـن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهذا بمضاعفة العقوبات المالية على المتهـربين، وهذا إن دل على شيء فإنه يدل على مسايرة المشـرع الجزائـري للأوضـاع الاقتصـادية ومحاولة منه التوفيق أو الربط بين الجزاءات والتهرب الضريبي وهذا بالتعـديل المتواصـل للجزاءات المالية[71].

إن مختلف القوانين اعتبرت أن بعض المخالفات التي يقوم المتهربون بها خطيرة لأن مرتكبيها يقومون بالاختلاس بصفة غير شرعية، أو حالة الغش لجزء أو لكل الضرائب المطالب بهـا، وهي تشمل العناصر التالية:

---

70 - la letter de la DGI, N°08.

71 - المادة 28 من قانون المالية 2003، المعدلة لأحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

* وجود الفعل المادي: ويتمثل في كل الحركات غير المشروعة والأفعال التي يقوم المكلف بها كإخفاء بعض المبالغ الخاضعة للضريبة مثلا.
* النية (العنصر المعنوي): ويتمثل في معرفة المتهرب طبيعة الفعل الضار أو غير المشروع ورغم ذلك تتجه إرادته إلى ارتكابه.
* العنصر الشرعي: فالمبدأ العام لهذا العنصر نصت عليه المادة الأولى من قانون العقوبـات "لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بلا قانون"، وعليه فهذا العنصر يكون من نصوص قانونية تنص صراحة على أن مثل هذا التصرف يشكل مخالفة تستوجب العقوبة.

وعلى هذا الأساس اختلفت العقوبات المطبقة حسب المخالفات المرتكبـة، للإشـارة أن هـذه الجزاءات تعتبر أسلوبا ردعيا لبعث الخوف في نفس كل من يحـاول التهـرب الضـريبي، وتتمثل هذه الوسائل في متابعة جزائية وعقوبات جبائية بالإضافة إلى إجراءات أخرى تستطيع إدارة الضرائب أن تتخذها تعرف بالعقوبات المهنية.

**المطلب الأول:**

**المتابعات الجزائية:**

لقد خول المشرع لأعوان الضرائب صلاحية إثبات الجرائم الضريبية بتحرير محضـر إثبات المخالفة الضريبية، وقد نص قانون الضرائب غير المباشرة علـى إجـراءات شـكلية يستوجب احترامها عند تحرير المحاضر، مثل ذكر تحرير المحضر، نوع المخالفـة، واسـم وصفة العون أو الأعوان الذين حرروا المحضر، وساعة اختتامه طبقا للمادة 505 من قـانون الضرائب المباشرة، وتعد هذه المحاضر المحررة من طرف عونين حجة أمام القضاء إلى أن يطعن فيها بالتزوير.

وفي هذا الإطار خول لأعوان الضرائب سلطة تفتيش المنازل بشرط أن يتم بناء على أمر من موظف سام يقدم عرضا مسببا إلى مدير الضرائب للولاية المختصة، وذلك بعد الحصول على ترخيص من السلطة القضائية وبحضور ضابط الشرطة القضائية طبقا للمـادتين 499 و501 من قانون الضرائب غير المباشرة.

للإشارة أن قانون الضرائب غير المباشرة والطابع حصر صلاحية إثبـات الغـش والتهـرب الجبائي في أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمحلفين طبقا للمادة 504 منه والمادة 21 من قانون الطابع، أما المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال فقد خولت تلـك الصـلاحية لضباط الشرطة القضائية، وأعوان الجمارك، وأعوان إدارة الضرائب المختلفة.

أما قوانين الضرائب المباشرة والتسجيل والرسوم المماثلة لم تشر إلى الأشـخاص المـؤهلين لإثبات هذه الجريمة إلا أن الرأي الراجح استقر على أنه يمكن لضابط الشرطة القضائية إثبات هذه الجريمة شريطة أن ترسل المحاضر إلى إدارة الضرائب[72].

وتتم المتابعة بإيداع شكوى من المدير الولائي للضرائب ممثلا في رئيس مكتب المنازعـات، بدون إنذار سابق للمعني لتسوية وضعيته الجبائية وهذا طبقا للمادة 305 من قانون الضـرائب المباشرة، والمادة 534 قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 119 قانون الرسم على رقـم الأعمال، والمادة 34 من قانون الطابع، والمادة 119 من قانون التسجيل، فإذا رفعت دعـوى أمام القضاء قبل صدور الشكوى من الجهة المخولة لها ذلك يكون الإجراء باطلا، لأنـه مـن النظام العام، للإشارة أنه إذا كانت الدعوى أمام قاضي التحقيق يستوجب عليه إصـدار أمـر بانتفاء وجه الدعوى لبطلان إجراءات المتابعة من تلقاء نفسه.

وتكون مدة تقادم الدعوى العمومية (03) ثلاث سنوات، أما الدعوى الجبائية فتكـون بمـرور (04) أربع سنوات طبقا للمادة 3/305 قانون الضرائب المباشرة، والمادة 2/564 من قـانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 153 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمـادة 27 مـن قانون الطابع، إلا أنهما يتحدان من حيث بدء سريان التقادم وأسباب انقطاعه.

علاوة على ما سبق ذكره والذي يخص متابعة المكلف بالضريبة، فإن المشرع خـول كـذلك متابعة عون إدارة الضرائب الذي يخل بالتزام النزاهة الواجب عليه بأن يقوم بتحصيل ضرائب غير مستحقة أو أن يعفي من ضرائب مستحقة التحصيل، الشيء الذي يخـل بمبـدأ العدالـة الضريبية، وعليه سنحاول التطرق أولا إلى العقوبات الخاصة بالمكلف ثم العقوبات الخاصـة بعون إدارة الضرائب.

**<u>أولا. العقوبات المطبقة على المكلف المتهرب من الضريبة:</u>**

[72] - جعدي عبد الكريم، الغش الضريبي، الملتقى الجهوي لقضاة النيابة والتحقيق، وهران، مديرية البحث سنة 1997/1996، ص20.

قبل التطرق إلى العقوبات والجزاءات المطبقة على المكلف المتهرب من دفع الضريبة وجـب تبيان أركان جريمة الغش الضريبي أولا.

**أ- أركان الجريمة:**

لقيام جريمة الغش الضريبي يجب توافر ركنين أساسين وهذا طبقا للمـادة 303 مـن قـانون الضرائب المباشرة وهما.

*** الركن المادي:** وهو استعمال وسائل وطرق احتيالية من أجل الوصول إلى نتيجـة غيـر شرعية وهي التملص من الضريبة، ومنه فالركن المادي يتكون من ثلاث عناصر هي:

1. العنصر الأول: استعمال وسائل وطرق احتيالية

إن المشرع الجزائري لم يعرف الطرق الاحتيالية والسبب في ذلك أن محاولة ضبط وتحديـد وصور الطرق الاحتيالية لا يفي بمدلوله، وإنما أوردها على سبيل المثال لا الحصر فالعبـارة "toute autre manière" وكذلك عبارة لاسيما Notamment توحي لنا أن كل فعل له صبغة احتيالية سواء عند فرض الضريبة أو عند تحصيلها.

وقد أوردنا بعض الطرق التي يستعملها المكلف للتهرب من الضريبة في الفصل الأول.

2. العنصر الثاني: التملص من الضريبة

تتطلب الجريمة الضريبة لقيامها أن يؤدي استعمال الطرق الاحتيالية إلى أحد النتائج الآتية:

- إما التملص من الكل أو البعض من وعاء الضريبة، ويقصد به التهرب من تحديـد أسـاس الضريبة وربطها، ويتحقق ذلك مثلا حينما يقوم الممول بإخفاء كل المادة الخاضعة للضـريبة أو بعضها أو حينما يقدم إقرار غير صحيح.
- التملص كليا أو جزئيا من تصفية الضريبة، ويقصد بتصـفية الضـريبة إعـداد الجـداول والإنذارات وإرسالها إلى الجهة المختصة بتحصيل الضريبة.
- التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، ويراد به إعفاء الملتزم من أدائها أو التخفيف من عبء هذا الالتزام.

للإشارة أن المشرع لا يشترط لقيام الجريمة وجود جريمة تامة بل أن المحاولة تكفي لوصـف الفعل بأنه جريمة الغش الجبائي[73].

[73] - تدخل الدكتور أحسن بوسقيعة بمناسبة الملتقى الجهوي للقضاة الذي انعقد يومي 30-31 أكتوبر 1996 بباتنة، ص04.

3. العنصر الثالث: العلاقة السببية بين التملص من الضريبة والطرق الاحتيالية

يتعين لقيام جنحة الغش الجبائي وجود علاقة بين فعل التملص بنـاء علـى اسـتعمال طـرق احتيالية، فإذا كان هناك خطأ من إدارة الضرائب عند تحديد الوعاء الضريبي أو عند تقريـر الإعفاء فإن العلاقة السببية تنتفي.

*** الركن المعنوي:**

جريمة الغش الضريبي من الجرائم العمدية تتطلب توافر القصد الجنائي، فلا جريمـة إذا لـم يثبت، للإشارة أن هناك قصد عام وقصد خاص.

فالقصد العام، هو نية الغش العام، وهي إرادة التجنب من الضريبة عن علم الممول بارتكابـه فعل من أفعال الاحتيال، أما القصد الخاص فهو اتجاه إرادة الجاني إلى التخلص من الضـريبة كلها أو بعضها ويتجلى ذلك في حرمان إدارة الضرائب من الحصول على حقها من الضريبة.

وعموما يستخلص الركن المعنوي أساسا من الركن المادي، كأن لا يستجيب المكلف بالضريبة للإنذارات الموجهة له من إدارة الضرائب.

والجدير بالذكر أن الغش الجبائي بركنيه المادي والمعنوي يختلف مفهومه من حيـث مدلولـه القانوني عن التجنب الضريبي Evasion fiscale وهو ما رأيناه في الفصل الأول، لذلك فإننا نرى أن أنه من الصعب عمليا التمييز بين العمل التسييري القانوني للمكلف بالضـريبة طبقـا للقواعد المحددة في النصوص الجبائية وبين قيامه بالتفسير التعسفي للنصوص لما لـه مـن حرية وسلطة في تسيير ذمته المالية، مستعملا في ذلك أسلوب تسييري معين لإدارة أموالـه، وليس لإدارة الضرائب الحق في فرض أسلوب معين في التسيير المـالي، ولا نـوع النشـاط التجاري على أية مؤسسة كانت، مستغلا في ذلك الثغرات الموجودة في النصـوص الجبائيـة التي تساعده على تبني أسلوب تسييري غير مشروع يهدف من ورائه التجنب أو التخفيض من الأعباء الجبائية أو محاولة الحصول على الامتيازات من معدل نسب الضرائب التـي حـددها النظام الجبائي لبعض القطاعات الاقتصادية والاستهلاكية.

**ب- الجـزاء:**

*** الأشخاص الخاضعون للجزاء:**

- الفاعل الأصلي: هو أول من يخضع للمسألة الجزائية سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويـا كما نصت على ذلك المادة 9/303 قانون الضرائب المباشرة.

- الشريك :عرفته المادة 2/303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 2/305 قانون الطـابع والمادة 1/120 قانون التسجيل على أنه يدخل في حكم الشريك كل من قام بـ :
- التدخل بصفة غير قانونية للإيجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج.
- قبض قسائم يملكها الغير بأسماء هؤلاء المالكين.

*** العقوبـات:**

أجمعت كل النصوص الضريبية على اعتبار التهرب الضريبي جنحة مع إمكانية تحولها إلـى جناية، كما أن كل النصوص اتفقت على تحديد العقوبة فجعلت مدة الحـبس مـن سـنة إلـى 05 سنوات وقيمة الغرامة الجزائية مـن 5000دج إلـى 20.000دج (المـادة 303 قـانون الضرائب المباشرة، والمادة 235 قانون الضرائب غيـر المباشـرة، المـادة 1/119 قـانون التسجيل، المادة 117 قانون الرسم)، إلا أن الملاحظ أن قانون المالية لسنة 2003 قد ركز أكثر على العقوبات السالبة للحرية والمالية وهذا ما نلاحظه في تعديله لنص المادة 303 فقـرة 01 قانون الضرائب المباشرة بموجب المادة 28 منه والتي نصت:

"يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضـريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يلي:

- غرامة مالية من 50.000دج إلى 100.000دج عنـدما يفـوق المبلـغ المـتملص منـه 100.000دج .
- بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 50.000دج إلى 100.000دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000دج ولا يتجاوز 300.000دج.
- بالحبس من سنتين إلى عشر سنوات وبغرامة مالية مـن 100.000دج إلـى 300.000دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000دج ولا يتجاوز 1.000.000دج.
- بالسجن المؤقت من خمس إلى عشر سـنوات وبغرامـة ماليـة مـن 300.000دج إلـى 1.000.000دج عنـدما يفـوق المبلـغ المـتملص منـه 1.000.000دج ولا يتجـاوز 3.000.000دج.
- بالسجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة وبغرامة مالية من 1.000.000دج إلى 3.000.000دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000دج".

كما أجمعت كل النصوص الضريبية على أن تضاعف العقوبات في حالة العود، وحددت مـدة العود بخمس (05) سنوات طبقا للمادة 56 من قانون العقوبات.

وقد نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ذلك في المادة 303 فقرة 3 و قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 3/544 وقانون الطابع المادة 3/35و2 وقانون التسجيل المادة 120 فقرة 2 و3.

للإشارة أنه يمكن إفادة المتهم بظروف التخفيف طبقا للمادة 53 قانون العقوبات، لكن في شـقها الجزائي فقط دون الجبائي، وهذا ما نصت عليه المواد 548 قانون الضرائب غيـر المباشـرة والمادة 4/120 قانون التسجيل، والمادة 4/303 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

كذلك فيما يتعلق بجمع العقوبات فإن كل النصوص أجمعت على جمع العقوبات المصرح بها في المادة الجبائية مهما كان نوعها وذلك بصرف النظر عن كونها عقوبات جزائية بما فيها عقوبات الحبس أو عقوبات جبائية، وهذا خروجا عن القاعدة العامة المتمثلة في عدم جمـع العقوبـات السالبة للحرية المنصوص عليها في قانون العقوبات، المادتين 34 و 35 منه، فالمادة 303 فقرة 05 قانون الضرائب المباشرة والمادة 549 قانون الضرائب غيـر المباشـرة، والمـادة 120 فقرة 05 قانون التسجيل، والمادة 35 فقرة 05 قانون الطابع، وكلها نصت علـى أن العقوبـات المقررة من أجل قمع الجرائم في مادة الضرائب تجمع مهما كان نوعها.

**ثانيا. العقوبات المطبقة على عون إدارة الضرائب:**

إن الإخلال بالتزام النزاهة الواجب على كل موظف أو صاحب سلطة عمومية مكلف بتحصيل ضرائب مباشرة أو غير مباشرة، أو يضع جداولها، من شأنه أن يمس بمبدأ العدالة الضـريبية الشيء الذي ينجر عنه تشجيع التهرب الضريبي، لذلك نصت المادة 122 قانون العقوبات على أن "تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 121 قانون العقوبات علـى صـاحب سـلطة عمومية يأمر بتحصيل ضرائب مباشرة أو غير مباشرة غير تلك التي حددها القانون، وكـذلك كل موظف يضع جداولها أو يقوم بتحصيلها، وتطبق ذات العقوبات علـى أصـحاب السـلطة العمومية أو الموظفين الذين يمنحون على أية صورة كانت ولأي سبب كان وبغير تصريح من القانون إعفاءات من التكاليف أو الضرائب أو الرسوم العمومية، أو يتجاوزون عن شيء منهـا أو يسلمون منتجات مؤسسات الدولة مجانا، ويعاقب المستفيد باعتباره شريكا".

**أ. أركان الجريمة:**

**1- صفة الجاني:** يشترط المشرع أن يكون الفاعل صاحب سلطة عمومية، أي يجب أن يتمتـع بسلطة إصدار القرار في مجال المالية العمومية للدولة، وكذلك الموظفين المكلفين بوضع جداول الضرائب أو بتحصيلها.

**2- الركن المادي:** ويأخذ صورتين:

* الصورة الأولى: تحصيل ما هو غير مستحق للدولة:

بمعنى أن يصدر صاحب السلطة العمومية أمرا إلى مرؤوسيه بتحصيل ضريبة مباشرة أو غير مباشرة غير منصوص عليها قانونا.

* الصورة الثانية: الإعفاء من أداء ما هو مستحق للدولة:

ويتجسد في الأفعال التالية:

- منح إعفاء من أداء كل الضرائب أو الرسوم أو الغرامات دون وجه حق أو التنـازل عـن جزء منها.
- تسليم مجانا منتجات مما تنتجها مؤسسات الدولة.

**3- الركن المعنوي:** وهو علم الموظف أنه سعى إلى تحصيل ضرائب غير مسـتحقة للدولـة أو بأنه يتنازل عن مال مستحق للدولة، وعليه لا تقوم الجريمة إذا تصرف الفاعل عن جهل.

**ب. الجـــزاء:**

تطبق على الجاني عقوبات تأديبية وعقوبات جزائية.

1. العقوبات التأديبية:

يعد الموظف المرتكب لهذه الفعال مرتكب لخطأ مهني جسيم من الدرجـة الثالثـة ويخضـع لعقوبات خاصة مقررة في المرسوم التنفيذي رقم 54/93 مـؤرخ فـي 1993/02/16 التـي وردت في المواد 11 إلى 15 منه، إذ يتعرض للتوقيف لمدة تتراوح من 15 يوم إلـى سـتة أشهر، النقل الإجباري، التنزيل في الرتبة، الفصل أو التسريح.

2. العقوبات الجزائية:

بتوافر أركان الجريمة السالفة الذكر يتعين تطبيق الجزاء المقرر قانونا طبقـا للمـادتين 121 و 122 من قانون العقوبات، أي الحبس من سنتين إلى 10 سـنوات وغرامـة مـن 500دج إلى 10.000دج.

**المطلب الثاني:**

**العقوبات الجـبائية:**

تتخذ صورة الغرامات الجبائية التي توقع على الجاني بغض النظر عن الضريبة الواجبة الدفع، وتختلف نسب الغرامات الجبائية حسب طبيعة الجريمة والطرق الاحتيالية.

**أولا. الجزاءات الجبائية بسبب "عدم التصريح الجبائي" السنوي:**

أ. في مجال الضرائب المباشرة (المادة 119 قانون الضرائب المباشرة):

إن أول غرامة قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك المتعلقة بعدم تقديم التصريحات بالوجود في آجاله المحددة بتطبيق غرامة مالية محددة بـ 30.000دج وتفرض تلقائيا وبطريقة مباشرة لمخالفة الإجراءات الجبائية طبقا للمادة 1/194 قانون الضرائب المباشرة وبموجب المادة 192 قانون الضرائب المباشرة تفرض تلقائيا غرامة جبائية على كل مكلف لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما على أرباح الشـركات بمضـاعفة المبلـغ المفروض بنسبة 25% لتخفض هذه الزيادة إلى 10% أو 20% ضمن ما هـو محـدد فـي المادة 322 قانون الضرائب المباشرة إثر تقديم التصريح بعد انقضاء الآجال المحددة.

ب. في مجال الرسم على القيمة المضافة (TVA):

وبموجب المواد 107، 108، 114، 116 من قانون الرسم على قانون الأعمال، فإن عدم تقديم تصريح يترتب عنه تأسيس تلقائي وغرامة جبائية بين 10% و 25% حسب درجـة ونسـبة الحقوق التي لم يتم تحصيلها من قبل إدارة الضرائب بسبب الأعمال الاحتيالية المستعملة مـن قبل الجاني.

**ثانيا: الجزاءات الجبائية بسبب التأخر في إيداع التصريح الجبائي السنوي**:

يترتب عن تقديم التصريحات للإدارة الجبائية بعد الآجال المحددة في القانون الجبائي عقوبـة جبائية تتمثل في تطبيق التأسيس التلقائي، زيادة على ذلك غرامة مالية وهـذا حسـب نـوع الضريبة والمدة المتأخر بها.

أ)- في مجال الضرائب المباشرة:

بموجب المادة 392 ق ض م توقع ضريبة آلية، غير أن الغرامة تختلف باختلاف مدة التـأخر كما يلي:

- 10% إذا كان التأخر لا يتعدى شهر واحد (30يوم).
- 20% إذا كان التأخر بين شهر وشهرين على الأكثر.
- 25% إذا كان التأخر يتجاوز شهرين.

ب)- في مجال الرسم على القيمة المضافة(TVA):

تقتضي المادة 115 من قانون الرسم على رقم الأعمال والتي تحدد العقوبات الجبائية في هـذا المجال بأنه يترتب على الإيداع المتأخر للتصريح المتعلق برقم الأعمال عقوبة جبائيـة حسـب الشروط التالية:

- إذ كان التصريح يحمل علامة "لاشيء" يترتب على ذلك عقوبة بـ :

* مبلغ 100 دج في حالة إيداع التصريح بين اليوم (25) الخامس والعشرين وآخر يـوم مـن شهر الاستحقاق.

* مبلغ 500 دج في حالة إيداع التصريح بعد انقضاء آخر يوم للشهر.

- إذ كان التصريح يتضمن حقوقا واجبة الأداء يترتب على ذلك عقوبة متمثلة فـي مضـاعفة الحقوق الواجبة الأداء بنسبة:

* 15% من المبلغ الذي يتضمن الحقوق الفعلية المزمع تحصيلها، إذا تم الإيـداع بـين اليـوم 25 من شهر الاستحقاق وآخر يوم منه دون أن تقل عن 100 دج.

* 25% إذا تم إيداع التصريح بعد انقضاء آخر يوم من شهر الاستحقاق وهذا دوما من المبلـغ الذي يتضمن الحقوق الفعلية المزمع تحصيلها على أن لا يقل مبلغ الغرامة عن 500 دج.

**ثالثا: الجزاءات الجبائية بسبب وجود نقص في ورقة التصريح الجبائي**:

إن التصريحات المتضمنة الإشارة إلى العناصر أو القواعد التي تأخذ بعين الاعتبـار لتحديـد وعاء الضريبة أو تبين أرباحا ناقصة فإن مبلغ الحقوق المنقوصة أو المغفلة يضاعف كالآتي:

أ. في مجال الضرائب المباشرة المادة 193 قانون الضرائب المباشرة:

توقع غرامة جبائية لكل مكلف بالضريبة -الذي يدلي بتصريح جبائي يتضمن نسـبة الأربـاح أو المداخيل غير الصحيحة أو التخفيض منها- نسبة من المبلغ المتضمن الحقوق التي لم يـتم تحصيلها وتكون على النحو التالي:

- توقيع غرامة جبائية تقدر بـ 10% إذا كانت المبالغ غير المصرح بها لا تتجاوز 15% من المبلغ الإجمالي المستحق تحصيله لإدارة الضرائب.
- توقيع غرامة جبائية تقدر بـ 15% إذا كانت المبالغ غير المصرح بها لا تقل عن 15% ولا تتجاوز 50% من المبلغ الإجمالي المستحق تحصيله لإدارة الضرائب.
- توقيع غرامة جبائية تقدر بـ 25% إذا كانت المبالغ غير المصرح بها تتجاوز50% من المبلغ الإجمالي المستحق تحصيله لإدارة الضرائب.

وفي حالة ثبوت استعمال الطرق الاحتيالية، فإن الغرامة الجبائية تصل إلى 100% إذا كانت المبالغ غير المصرح بها تقل أو تساوي 500.000دج، ويمكن أن تصل الغرامة الجبائية إلى الضعف أي إلى 200% إذا كانت المبالغ غير المصرح بها تتجاوز 500.000دج.

ب. في مجال الرسم على القيمة المضافة TVA (المادة 116 من قانون الرسم):

في حالة التصريح الضريبي غير الصحيح أو فيه نقص، فإن المبلغ المتضمن الحقوق التي لم يتم تحصيلها، فتكون نسبة الغرامة الجبائية على النحو التالي:
- 10% إذا كانت نسبة الحقوق التي لم يتم تحصيلها تقل أو تساوي مبلغ 100.000دج.
- 15% إذا كانت نسبة الحقوق التي لم يتم تحصيلها تتجاوز مبلغ 100.000دج وتقل أو تساوي 200.000دج.
- 25% إذا كانت نسبة الحقوق التي لم يتم تحصيلها تتجاوز مبلغ 200.000دج.

للإشارة أنه في حالة وجود طرق احتيالية فإن الغرامة الجبائية تصل إلى 200%.

**المطلب الثالث:**

**العقوبات المهنية:**

لقد عمد المشرع الجزائري إلى التشديد في وضع العقوبات والتي عن طريقها يهدف إلى حماية الحقوق المالية للخزينة العمومية، فزيادة على العقوبات الجزائية والجبائية نذكر أن قانون المالية لسنة 1997 جاء ببعض الأساليب والإجراءات لتعزيز الجهاز الردعي من أجل دعم نظام محاربة التهرب الضريبي والتي لها علاقة بمهنة المكلف بالضريبة ونذكر منها ما يلي:

**أولا. الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف بالضريبة:**

بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 1997 فإنه يتم غلق مقر نشاط المكلف بالضريبة الذي لا يلتزم بواجباته الجبائية وذلك بهدف حثه على دفع الضرائب المتوجبة عليه وهذا بعد استنفاذ

كل المحاولات الودية للتحصيل طبقا للتعليمة رقم 167 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب بتاريخ 1995/06/02 وهذا الإجراء مخول للمدير الولائي للضرائب على أن لا تتجاوز المـدة ستة أشهر في حالة عدم تسديد الضريبة طبقا للمادة 318 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 1997.

**ثانيا. سحب الاستيطان المصرفي للمستوردين** Le retrait de la domiciliation bancaire:

وهي تخص المكلفين بالضرائب الذين يقومون بعملية الاستيراد والذين لم يتسنى للإدارة الجبائية متابعتهم لأسباب عدة، منها:

- تقديم عناوين خاطئة أو لعدم إبلاغ الإدارة الجبائية بالعناوين الجديدة في حالة تغييـر مقـر نشاطهم ... إلخ.

وفي هذه الحالة لإدارة الضرائب أن تطلب من البنوك سحب الوثيقة التي تمنح للمستوردين من طرف بنك معتمد حتى يسووا وضعهم الجبائي.

**ثالثا. إقصاء المكلفين بالضريبة:**

إن المكلفين الذين صدر في حقهم حكم قضائي لتورطهم في الغش الجبائي يمنع عليهم الـدخول إلى المزايدات العلنية للأسواق العمومية أو الصفقات العمومية وهذا لمدة أقصاها 10 سنوات.

**رابعا. تسجيل المكلف المتهرب من الضريبة في شبكة معلوماتية:**

يسجل المتورطين في الغش الجبائي في فهرس وطني والذي وضع بموجب الأمر رقـم 1297 الصادر عن المديرية العامة للإدارة الجبائية بتاريخ 1997/08/24 مع توضيح كل المعلومـات المتعلقة بهم من رقم التسجيل الجبائي، نوع المخالفة، تاريخ المخالفة، ونوع العقوبة المفروضة عليهم ... إلخ لتمكين الإدارة الجبائية والإدارات الأخرى من متابعتهم على أحسن وجه.

والملاحظ أنه في فرنسا لجأت إلى استخدام شبكة معلوماتية تسمى SINGAPOUN وهذا بهدف تسهيل وإعطاء يد المساعدة عند تحريك الدعوى العمومية من جهة ومن جهة أخـرى تسـهيل عملية إجراء الإحصاء من قبل إدارة الضرائب حول عدد ونوع الجرائم الضريبية.

**خامسا. المنع من مزاولة المهنة:**

لقد نصت المادة 544 فقرة 03 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه فـي حالـة العـود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة أحكام فإن العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون إلى

منع مزاولة مهن رجال الأعمال أو مستشار جبائي أو خبيـر محاسـب ولـو بصـفة مسـير أو مستخدم وعند الاقتضاء غلق المؤسسة.

**سادسا. نشر الحكم:**

يمكن نشر الحكم أو مستخرج منه في الجرائد التي تعينها المحكمة أو تعليقه في الأماكن التـي تحددها وذلك على نفقة المحكوم عليه، وقد نص قانون الضرائب المباشرة والرسـوم المماثلـة على ذلك في المادة 6/303 بقولها: "يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في الأماكن التي تحددها، والكل على نفقة المحكوم عليه".

كما نص قانون الضرائب غير المباشرة على هذا الإجراء في المادة 505 منه، وكذلك قـانون التسجيل في المادة 6/120 وقانون الطابع المادة 6/35، ويكون هذا الإجراء إلزاميا في حالـة العود طبقا للمادة 3/303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 2/120 من قانون التسجيل.

للتهرب الضريبي آثار بالغة الخطورة على اقتصاديات كل الدول ولهـذا فهـي ظـاهرة أو مشكلة تستدعي الكثير من التركيز والتدقيق للتقليل منها على الأقل، وهذا الاهتمـام يتجلـى دائما في الجانب الرسمي، وهذا ما تصدره الدولة من قوانين جديدة وتعديل لقوانين سابقة تسعى من خلال هذه الإجراءات إلى إيجاد منظومة قانونية متكاملة ومتماسكة، محـددة لكـل أوجـه وأنواع الضرائب وإدراج كل الوسائل القانونية لضمان التحصيل ومن ثمة ضمان جزء هام من موارد الإنفاق العام.

ولضمان التحصيل تسعى الدولة جاهدة لإعداد وسائل وقائية يمكن لها أن تخفـف مـن عـبء أو آثار هذه المعضلة الكبيرة التي تمتد حتى إلى كبريات الدول، ومن بين هذه المستويات التـي تعمل الدولة على إدراجها كوسيلة من وسائل العلاج المستوى التشـريعي وكـذلك المسـتوى الإداري الذي يمثل الوعاء الذي تصب فيه كل التشريعات الضريبية لتطبيقها دون نسيان المعني بالأداء الضريبي.

كذلك تعتمد الدولة على الوسائل الرقابية والتي تعتبر من أفضل وسائل المكافحة من خلال تفعيل سلطة التحقيق والرقابة وإرساء تقاليد للتعاون فيما بين الإدارات خاصة فيمـا يتعلـق بتبـادل المعلومات ولما لا توسيع نطاق هذا التعاون على المستوى الدولي، بالإضافة إلى إقرار الوسائل الزجرية والتي قد تساعد في التخفيف من حدة ظاهرة التهرب الضريبي لذلك ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث.

## المبحث الأول. الوسائل الوقائية:

إنه من الواجب وقبل كل شيء أن تعتمد الدولة على سياسة اقتصادية وماليـة واضـحة تكون أساسا لسياسة ضريبية مستوحاة من حاجات البلاد ومتجاوبة مـع متطلبـات الاقتصـاد الوطني وغاياته ضمن خطة إنمائية شاملة "ولابد من إعادة دراسة التشريع الضريبي بوجه عـام بالمقارنة مع التشريعات الأخرى" والسعي لوضعها في نظام ضريبي منسجم ومحكم ومتـرابط

خال من التعقيد والغموض، في نصوص لا تتضمن ثغرات تترك مجالا واسعا للتهرب وبالتـالي فإن إقامة نظام جبائي محكم يعد من السبل الوقائية لمعالجة هذه الظاهرة، ولأن الإدارة الجبائيـة هي المكلفة قانونا بتحصيل المستحقات الجبائية، فإنه يجب مسايرتها للعصرنة وذلـك بتعـديلها ماديا وبشريا وعندها يتم تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة وهذا ما يؤدي إلى إيجـاد مكلـف واع بدور الضريبة في التنمية ومقتنع بالتزاماته الجبائية.

**المطلب الأول. على مستوى التشريع الجبائي:**

إن معظم التشريعات تهدف إلى إرساء هيكل ضريبي محكم يتماشى مع تحقيـق عدالـة اجتماعية أمام جميع المكلفين عن طريق صياغة التشريعات الجبائيـة صـياغة بسـيطة تتسـم بالاستقرار والمرونة في نفس الوقت، لتحقق بذلك أهداف الإصلاحات الاقتصادية من اسـتقرار مالي ودعم للتنمية بصفة عامة، إذ أن غموض النظام الجبائي وتعقد نصوصـه يشـجع علـى التهرب الضريبي. فحتى يكتب للضريبة النجاح أثناء التطبيق، يجب أن يكون الـنص القـانوني والصياغة واضحين ذلك أن الوضوح يلعب دروا بارزا في تسهيل الفهم للمكلف فلإقامة نظـام جبائي محكم لا بد من:

**أولا: تبسيط النظام الجبائي:**

إن الصياغة القانونية الجيدة تسهل على المكلفين فهمها، لذا يجب أن تتسم بالبساطة والوضـوح والمرونة لأن صياغة القانون الضريبي تلعب دورا رئيسيا في نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب[74].

فتعقد وعدم وضوح النصوص الضريبية يجعل الموظفين في المصالح الجبائية غير قادرين على المتابعة اليومية للإجراءات التشريعية المختلفة، الشيء الذي أدى إلى حتميـة الوصـول إلـى تعديلات جديدة وهادفة وتبسيط النظام الجبائي عن طريق:

- إلغاء التعقيدات والمتمثلة في تعدد الضرائب واختلاف معدلاتها، حتى تسهل علـى المكلـف والإدارة معا تبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها[75] ذلك أن تبسيط القـوانين وكـذا إجراءات التنفيذ يمنع التهرب منها ولو جزئيا.

وفي هذا الإطار توجد مديرية للتشريع الجبائي في الجزائر (D.L.F) ، مهمتها تكمن في تطوير النظام الجبائي من خلال إعطاء آراء وملاحظات حول مشاريع القوانين الخاصة بالضرائب.

بالإضافة أنه وعلى مستوى المديرية العامة للضرائب تم تنصيب فريق عمـل مكلـف بإعـادة النصوص التنظيمية المسيرة للمصالح الخارجية للإدارة الضريبة بتاريخ:19 ماي 2005[76].

كل هذا من أجل محاولة نزع اللبس والغموض وكذلك التعقيد ولكن تبقى دائما بعض النقـائص حيث أنه يستحيل أن يكون نظام وضعي ما كامل.

**ثانيا: استقرار القوانين:**

[74]- د/ حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، الإسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة ص 272.

[75]- د/ أحمد يونس بطريق : المالية العامة، الإسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة 1979 ص 102.

[76] -LA LETTRE DE LA DGI N[0] 21 , JUILLET 2005

إضافة إلى تعقيد النظام الجبائي، يأتي عدم استقرار القوانين الذي يضفي غموضـا علـى هـذا النظام نظرا للتغييرات والتعديلات التي تقع على القوانين وهذا ما نلاحظه من خلال كل قـانون مالية جديد.
إن هذه التغييرات تعقد مهام الأعوان الجبائيين الذين لا يمكنهم أن يواكبوا هذه التغيرات، علاوة على أن معظم هذه التعديلات التي تتوالى تجعل الأعوان الإداريين لا يسـتوعبونها، هـذا عـن جانب الإدارة، أما عن جانب المكلفين فإن بدورهم يستنكدون هذه التعديلات للنصوص القانونيـة التي لا يفهموها عادة وهذا ما يؤدي بهم إلى التهرب عن غير قصد.

**ثالثا: تحقيق العدالة الجبائية( السعي إلى تحقيق أهم قاعدة من قواعد الضريبة):**

وذلك عن طريق توزيع العبء الضريبي على كافة أفراد المجتمع حيث أنه "لا وجـود لواجـب ضريبي دون جباية عادلة " فغياب العدالة والمساواة يؤدي إلى الشعور بالظلم لدى المكلف الذي يتخذ هذا السبب ويجعله دافعا للتهرب من التزاماته تجاه الإدارة الجبائية، الذي من شأنه أن يؤثر سلبيا على المجتمع وكما قال ابن خلدون "الظلم مؤذن بخراب العمران".
وقد عملت الجزائر بهذا من خلال الإصلاحات الجبائية التي أعطت وجها جديـدا للتشـريعات الجبائية من خلال التعديلات والإلغاءات لمواد قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي جاء بها قانون المالية لسنتي 2002 و2003 مواد 192 ، 303 ،402 ق ض م .......إلخ
وهذا قصد تحقيق عدالة ضريبية من خلال التقليل من حدة التفاوت الطبقي في المجتمعات بـأن يدفع الأشخاص المتشابهي المداخيل لنفس القدر من الضرائب بطريقة متشابهة، وكـذا فـرض ضرائب على فئات الدخل العليا بنسب أكبر من فئات الدخل الدنيا.
والعدالة في الجهاز الضريبي الجزائري تمثلت في جمع عدد من الضرائب في ضريبة واحـدة وهي الضريبة على الدخل الإجمالي وهي ضريبة مساعدة تعمل على التنميـة بـين المـداخيل المرتفعة والمنخفضة، كما تسمح بالأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية والعائلية للمكلف.

**المطلب الثاني. على مستوى الإدارة الجبائية:**

إن الإصلاحات الجبائية فيما يخص التشريع والإجراءات المتبعة لتحصيل الموارد العامة لا تحقق لها الفعالية إن لم تكن الإدارة التنفيذية والمتمثلة في الإدارة الجبائية على مستوى مقبول من التنظيم والكفاءة، إذ أن التنظيم الجبائي المحكم لا يتأتى إلا بالإدارة التي تنفـذه علـى أرض الواقع وعلى هذا الأساس فإن فاعلية النظام الجبائي المحكم تستلزم وجود هيكـل إداري مـنظم وعصري، فأي خلل أو قصور سواء كان ماديا أو بشريا في الجهاز الإداري سيؤدي إلى عـدم تحقيق وتطبيق النصوص التشريعية على أرض الواقع "فكثيرا ما قيل أن الجهاز الضريبي غير الكفء يمكنه أن يحول أحسن الضرائب إلى أسوئها [77] ومن ثمة أصبح إصلاح الإدارة الجبائية ضرورة وأمرا ملحا من أجل سد كل المنافذ التي يستغلها المكلف للتهرب من القيام بالتزاماتـه ويشمل هذا الإصلاح والتعديل مستويين.

**أولا: الجانب البشري:**

نظرا لزيادة الاقتطاعات الضريبة نتيجة للانفتاح الاقتصادي، الذي أنجر عنه زيادة عدد المكلفين فقد تطلب الأمر تدعيم الجهاز الإداري بالجانب البشري والمتمثل أساسا في الأعوان والموظفين الذين يشترط فيهم الكفاءة والتأهيل والنزاهة، وعليه يجب القيام بما يلي:

---
[77]- د/ أحمد يونس وآخرون، مرجع سابق ،ص162.

- اختيار أكفأ الموظفين وتدريبهم وإعدادهم لممارسة أعمالهم التخصصية والسعي إلى تحسـين أوضاعهم ماديا واجتماعيا لكسب ولائهم وإخلاصهم للعمل وتمكينهم من مواجهة الإغراءات التي يتعرضون لها من بعض المكلفين.
- توفير الأمن والحماية للموظفين الإداريين أثناء ممارستهم لمهامهم حتى لا يكونـوا عرضـة للاعتداء، خاصة أثناء تدخلاتهم.
توفير العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة عن طريـق فـتح هياكـل وتنظـيم تربصات دورية لتكوين أعوان الإدارة.
- تنظيم ملتقيات تهدف إلى إعلام الأعوان الموظفين بالتغيرات الجبائية الجديدة.
- تحسين الأجور التي تكفل حصول موظفي الإدارة الجبائية على أجور تتناسـب مـع طبيعـة وأبعاد ما يضطلعون به من مسؤوليات، وعلى مكافئات تشجيعية تنطوي على حـوافز فعالـة، وتحديد أسس عدالة للترقية وإجراءات الاستغناء لمن تثبت عدم صلاحيته للعمل في هذه الإدارة ونذكر على سبيل المثال أن "إدارة الضرائب دفعت إلى التحقيق في نزاهة بعض مفتشيها وعلى إثر ذلك تم إزاحة بعضهم من مناصبهم بتهمة التهاون في تحصيل المستحقات الجبائية"[78]، هـذا من جهة ومن جهة أخرى وقايتهم من الطرق غير المشروعة كالرشوة.
في هذا الإطار وفيما يخص الجزائر فإن عدد موظفي المديرية العامـة للضـرائب ازداد مـن 22935 موظف في 2002 إلى 23008 موظف في سنة 2003 لكن هذا العدد انخفـض إلـى 19257 موظف في سنة 2004، انخفاض بنسبة 8،3% وهذا بسبب تحويل 3437 موظف من المديرية العامة للضرائب إلى المديرية العامة للمحاسبة.
أما بالنسبة للتكوين ففي غضون سنة 2004 تمت رسكلة 3647 موظـف مـنهم 1712 علـى مستوى المدرسة الوطنية للضرائب و1935 على المستوى الجهوي، بالإضافة إلى عدة ملتقيات تكوينية منظمة على المستوى المحلي والدولي لفائدة أعوان الإدارة الضريبية.

**ثانيا: الجانب المادي:**

حتى تقوم الإدارة الجبائية بمهامها على أحسن وجه فإنه يجب تطوير الجانب المادي والذي يتمثل في:
- توفير وسائل النقل: المراقبة الجبائية في الميدان تتطلب التنقل المطـول وعـدد أكبـر مـن المحققين المكلفين بالمراقبة، غير أنهم يعتبرون محرومين بشكل كبير من وسائل النقل التي تلعب دورا أساسيا في هذا الميدان لذلك يجب إعادة النظر في هذا النوع من المراقبـة التـي تسـتلزم توفير الوسائل الضرورية للأعوان حتى يقوموا بمهامهم في أحسـن الظـروف، ومنـه فمـن الضروري أن تخصص للإدارة الجبائية وسائل نقل كفيلة بتلبية حاجات الأعوان الإداريين كمـا هو الحال في الإدارات الأخرى التي تحتوي على حضائر للسيارات.
- المقرات الإدارية: إن المقرات الإدارية التي تحوزها الإدارة الجبائية في الوقت الراهن غيـر كافية ولا تتماشى مع احتياجات المصالح الجبائية، وما يزيد الطين بلة هو النقص في الصـيانة الذي يجعل المقرات تهتلك بسرعة وبالتالي فهذا النقص في المقرات الإدارية يؤثر سـلبا علـى مردودية الإدارة الجبائية وعلى هذا وجب اتخاذ إجراءات لتجديد هذه المقرات وتشـييد أو بنـاء مقرات جديدة لضرورة تحسين العمل.

[78] - زهير"ش" ، مكافحة الغش الجبائي، سطيف، مقال صادر في جريدة الخبر بتاريخ:1998/01/07، عدد 2164.

- <u>التجهيزات واللوازم:</u> إضافة إلى توفير وسائل النقل والمقرات الإدارية فإنه مـن الضـروري تطوير اللوازم والتجهيزات التي تملكها المصالح الجبائية، ولذا وجب تغييرها وتعويضها بلوازم حديثة متكيفة مع متطلبات الأعمال الإدارية، وحسب مقتضيات العصر فإن أول ما يتبادر إلـى الأذهان إذا ذكر مصطلح التجهيز هو المعالجة المعلوماتية (الإعلام الآلي) وما يتميز بـه مـن تسجيل أكبر عدد من المعطيات والمعلومات والترتيب الجيد والبرمجة الحسنة والإمكانية البسيطة لاستقصاء المعلومات المراد الإطلاع عليها، وفوق كل هذا فهو يحفظ السرية الجبائية التي تعتبر أهم خاصية يجب على الإدارة الجبائية التحلي بها، وتسمح المعالجة المعلوماتية كذلك بتحسـين الرقابة الجبائية عن طريق برمجة عقلانية وعملية للملفات المراد مراقبتها وتحليـل ميزانيتهـا، ولاستخراج معدلات المردودية والكشف على الوضعيات الاحتيالية.
إن الحفظ الجيد للملفات من الضياع والإعلام التلقائي يفتح أفاق كبيرة وحتميـة أكيـدة لإدخـال الإعلام الآلي لمصالحنا الجبائية وخاصة بعد تطبيق النظام الجديد الذي يعرف بنظام التعريـف على مستوى الوطن، وهذا بجعل لكل مكلف رقم جبائي خاص.
إلى جانب ما سبق ذكره بخصوص تطوير الإدارة الجبائية من الناحية البشرية والماديـة تعمـل الجزائر على تطوير مصالح الإدارة الضريبية حتى تتماشى مع الإصلاحات الاقتصادية، التـي جاءت نتيجة فتح السوق الوطني، وهذا من خلال إدخال تغيرات على دور وأهـداف مختلـف المصالح التابعة للمديرية العامة للضرائب حيث أنها ستنتقل من إدارة أفقية التنظـيم (تحصـيل، منازعات، مراقبة...) إلى إدارة عمودية التنظيم تبعا لحجم نشاط المكلفين وذلك حسب التقسـيم التالي:
1)- المؤسسات الكبرى وتسير من طرف مديرية المؤسسات الكبرى DGE وهي المؤسسـات التي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دينار، المؤسسات البترولية، المؤسسات الأجنبية.
2)- المؤسسات المتوسطة والصغيرة والمهن الحرة، تسير من طرف مراكز الضرائب (CDI) والتي سوف تعمم في غضون 10 سنوات.
3)- المكلفين بالضريبة البسطاء سيكونون مرتبطين بالمراكز الجوارية CDPI بالإضافة إلـى خلق مفتشية متخصصة لتسيير جباية العقار، المعادن الثمينة الكحول، التبـغ، الجبايـة المحليـة والفلاحية.
والهدف من إنشاء هذا التنظيم هو التحكم الفعال في مختلف الموارد الجبائية، تحسين الخـدمات من خلال توزيع الاختصاصات بين مختلف المصالح الجبائية الجديدة، علاوة على إعطاء أكثـر فعالية للرقابة الجبائية ... إلخ من الأهداف.

**<u>المطلب الثالث . على مستوى المكلف بالضريبة</u>:**

إن النظام الضريبي تتضاعف فرص نجاحه كلما زادت درجة الوعي الضـريبي لـدى المكلف وكلما ازدادت درجة المستوى الثقافي واقتناعه بعدالة ضريبية وأهميتها في تمويل وتنفيذ البرامج الحكومية التي تعود بالنفع على المجتمع وعليه فإن توجيه وإعلام هذا الأخيـر يعتبـر ضرورة ملحة لأن "تبعة التهرب لا تقع على المشرع المالي والإدارة وحدها، وإنما تقع كـذلك على المكلف[79]، ومن ثمة استدعى الأمر توعية المكلف وإزالة التوتر بينه وبين الإدارة المعنية.
**<u>أولا- توعية المكلف بالضريبة وإعلامه:</u>**

[79]- د/ عبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص 266.

إن توعية المكلف بالضريبة تأتي كمرحلة ابتدائية منذ بداية تعامله مع الإدارة الجبائية باعتبار أن العلاقة بينهما علاقة حقوق والتزامات، فمن التزامات الإدارة إعلام المكلـف بكـل التغيـرات والمستجدات الموجودة في التشريع الجبائي وعن كل الإجراءات الجبائية كمواقيـت التصـريح والدفع وكيفية ملء الوثائق وأساليب الطعن وطرق المنازعات وكل المستندات الأخرى ويكـون هذا الإعلام بوسائل مرئية يتم فيها برمجة حصص وندوات تخص المجال الجبـائي أو وسـائل مكتوبة كالمجلات أو كتيبات تشرح بعض الإجراءات الخاصة بالضريبة إضافة إلى ذلك إجـراء أيام دراسية وملتقيات تشرح النصوص القانونية التطبيقية للضريبة.

كذلك يتعين إقناعهم بأن لأية أزمة اقتصادية عدة أسباب منها الفجوة بين الغني والفقير، وأنه كلما اتسعت هذه الفجوة كلما تضرر الغني والفقير، والأزمة الاقتصادية تـنجم عـن انخفـاض فـي مستويات الطلب على السلع والخدمات بسبب ضعف الدخول الفردية، فإذا وافق المكلفون الكبار على تحمل عبء ضريبي أشد، يمكن للدولة أن تزيد من الدخول الفردية عـن طريـق توزيـع حصيلة الضرائب بشكل زيادة في المرتبات والإعانات أو بشكل إحداث مناصب جديدة للعمـل، عندئذ يرتفع الطلب وتخف حدة الأزمة[80] وهذا يزرع في نفـوس المـواطنين شـعور بـرفض المجتمع لأولئك الذين يتهربون من دفع الضريبة.

بالإضافة إلى أنه يستحسن استعمال العبارات الاشهارية لمحاربة التهرب الضريبي مثل العبارات التالية:

- ادفعوا ضرائبكم.
- أين تذهب أموال الضرائب؟
- لماذا تدفع الضرائب؟
- القانون يعاقب على التهرب الضريبي؟

إن هذه العبارات البسيطة لها أهمية بالغة في محاربة الغش والتهرب الضريبي حيث تعمل على خلق ثقافة ضريبية لدى المواطن وتساهم في كسب ثقته.

**<u>ثانيا- إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف بالضريبة:</u>**

إن سوء معاملة الإدارة الجبائية وإخلالها بالتزماتها تجاه المكلف التي تعد من بين حقوقه سوف تخلق جوا مكهربا وبالتالي سوف تتوتر العلاقة بينهما.

إذ نجد أن المكلف يحمل نظرة خاطئة عن الضريبة التي تمثل عبء أثقل كاهله ويعود السـبب في ذلك إلى الفترة الاستعمارية والأسباب النفسية إضافة إلى تدهور المسـتوى الخلقـي لـدى موظفي الإدارة وانعدام اللباقة في معاملاتهم مع المكلفين، مما يدفعهم إلى التهرب ولتحسين هذه العلاقة وجب "إنشاء مكتب للعلاقات العامة يقدم مساعدات للمكلفين، عـن طريـق إرشـادهم للتفسيرات الصحيحة والواضحة لمختلف الأحكام الجبائية وإلى طرق حساب الضرائب ومواعيد دفعها".

وفي هذا الصدد قامت إدارة الضرائب بإنشاء مصلحة الاستقبال قصد تحسين صـورتها أمـام الرأي العام، وتتضمن هذه المصلحة المحاور التالية:

<u>1- الاستقبال الهاتفي L'accueil téléphonique:</u>

[80]- صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، الطبعة الأولى، ص 128.

وهذا بوضع أرقام هاتفية لتمكين المكاف بالاتصال بإدارة الضرائب في أي وقت مع تدعيم هذه الخدمة بفريق عمل ذو كفاءة عالية وتهدف هذه الخدمات إلى:

- تمكين المكاف بالضريبة من الاتصال بالإدارة الضريبية في كل وقت.
- تجنيب المكاف بالضريبة التنقل والذي يكون أحيانا لمسافات طويلة وربما بدون جدوى.
- ربح الوقت في الحصول على المعلومة بخلاف حالة طلبها كتابيا.
- تجنب الاكتظاظ في مكاتب إدارة الضرائب.

للإشارة أنه يجب أن يكون أعوان هذه المصلحة ذوي كفاءة مهنية حتى يتمكنوا من الرد علـى انشغالات المكلفين بالضريبة، مع تجهيزهم بالإمكانيات المادية كالإعلام الآلي المـزود بشـبكة اتصال مع بنك المعلومات الخاص بالمديرية العامة للضرائب.

2- الاستقبال الشخصي L'accueil physique :

يوضع مكتب الاستقبال الشخصي في مدخل مبنى الإدارة الضريبية ويتكفل بتسـييره عـونين برتبة مراقب ذو كفاءة لتوجيه المكلفين مع مسك سجل الشكاوى الذي يوضع تحـت تصـرف المكلفين.

3- المراسلات الكتابية La correspondance écrite:

وهي طريقة لتبادل المعلومات بين الإدارة والمكاف (طلب المعلومات، رفع شكوى ... الخ) مع متابعة العملية والسهر على احترام آجال الرد حيث حددت بـ :

- أسبوع فيما يتعلق بالقضايا البسيطة.
- 15 يوم فيما يتعلق بالقضايا التي تتطلب بحث معمق.

كل هذه المجهودات التي تقوم بها إدارة الضرائب هدفها الوصول إلى الحالة المثلـى للمكلـف والتي اختصرها القاضي الأمريكي هولمز في مقولته: "أحب دفع ضرائبي لأنها ثمـن الحيـاة المدنية المتحضرة".

بالإضافة إلى هذه الوسائل الوقائية وهذه السبل التي اتخذت على جميع الأصعدة مـن تشـريع وإدارة ومكاف، فقد استطعنا تمييز وسيلة أخرى وقائية تربط بين التشـريع والإدارة والمكلـف والتي تتمثل في:

* حجز الضريبة من المنبع:

وتقتضي هذه الطريقة إلزام مدين المكاف بتحمل الضريبة وذلك بدفعها إلى الإدارة المالية ممـا لديه من أموال، ويتم ذلك بالتوسع في إتباع أسلوب الحجز من المنبع لتحصيل الجانب الأكبـر من الضرائب للحد من طرق التهرب.

ففي هذه الطريقة يوجد شخصان أمام الإدارة المالية المختصة الأول هو المكاف بتحمل الضريبة والثاني هو الملتزم بدفعها "المدين بالضريبة"وللإدارة في كافة الأحوال حق الرجوع على الأول لاستفاء دين الضريبة، إذا لم يقم الثاني بتنفيذ التزاماته بدفعها، ومبعث فعالية هذه الطريقة هـي أن مدين المكاف بها ليس من مصلحته مساعدة المكاف على التهرب منهـا وتعـريض نفسـه للجزاءات التي يقررها القانون في هذه الحالة.

## المبحث الثاني. الوسائل الرقابية:

يتميز النظام الجبائي الجزائري بصفة أساسية بطابعه التصريحي، حيـث أن المكلفـون بالضريبة يحددون بنفسهم مقدار الوعاء الضريبي ويصرحون به تلقائيا للإدارة لذلك يفترض أن يكون المكلفون بالضريبة أصحاب نزاهة وأن يكونوا قادرين على تبرير المعلومات المصـرح بها في حالة المطالبة بذلك، وهنا تأتي الإدارة الجبائية التي تعمل علـى مراقبـة التصـريحات الجبائية والتي يفترض أن تكون دقيقة ونزيهة[81].

Le contrôle fiscale et en fait le corollaire naturel de tout système déclaratif.

وفي هذا الإطار قامت الإدارة الجبائية بفرض قواعد وأحكام على المكلفين بالضريبة للالتـزام بها إلى جانب التنسيق مع مختلف الإدارات إضافة إلى التعاون الدولي نظـرا لاتسـاع نطـاق التهرب الضريبي، وهو ما سنحاول معالجته في هذا البحث.

### المطلب الأول: الرقابة والتحقيق الجبائي:

#### أولا: الرقـابة الجبـائية:

#### 1- تعريفها:

إن الرقابة ليست في طبيعتها عملية لكشف الأخطاء بغرض فرض العقاب وهو مفهـوم سلبي لها، ولكن الرقابة هي جزء من العمل الإداري تهدف إلـى التحقـق مـن صـحة الأداء وتقويمه في حال اعوجاجه وهو المفهوم الإيجابي لها.

[81] - Charte de contribuable vérifiée édition 1996,p5.

ومن خلال ما تقدم نستنتج أن الرقابة الجبائية أداة مستخدمة من طرف إدارة الضـرائب وفقـا لقوانين محددة تعمل على إثبات صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومـن التماص من دفعها ومن كل التجاوزات الجبائية المهددة للاقتصاد.

**2- أنواع الرقـابة الجبائية:**

**أ- الرقابة الشكلية: Contrôle formel**

هي أول شكل للرقابة تخضع لها التصريحات الجبائية حيث تتم بصفة عامة سنويا وتتمثل فـي مجموع التدخلات التي تعمل على تصحيح الأخطاء المادية وتدارك النقـائص المرتكبـة مـن المكلفين بالضريبة، بالإضافة إلى التحقق من هوية وعنوان المكاف وكـذا مختلـف العناصـر المتدخلة في تحديد الوعاء الضريبي[82].

إذن فالرقابة الشكلية تعد تصحيحا شكليا للتصريحات فهي تهدف للتأكد من صحة ودقة الكيفيـة التي قدمت بها المعلومات، كما تفيد في التحقق من تحديد الحالة العائلية للمكاف بالضريبة التي قد يخضع من خلالها إلى تخفيضات.

**مثـال:** يكون المكاف بالضريبة تاجرا صرح بأنه فرد متزوج وهذا خلال سنة 2001 غير أن زواجه المدني تم فعليا سنة 2002 ، على هذا الأساس فإن هذا الشخص لـن يحصـل علـى التخفيض 10% الخاص بالحالة العائلية إلا في سنة 2002.

علما أن المصالح الجبائية تقوم بفحص سريع لتصريحات المكاف خاصة من حيث الشكل الذي تم به إظهار الأرقام المصرح بها دون التأكد من صحتها[83] - أنظر المـواد 212، 359 مـن قانون الضرائب المباشر، والرسوم المماثلة المعدلة بالمادة 04 من قانون المالية 2001.

**ب- الرقابة على الوثائق: Contrôle sur pièces**

هي ثاني إجراء تقوم به مصالح الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية، فيعكس هـذه الأخيـرة إذ تعتبر مجموع العمليات والفحوصات التي تتم على مستوى المكتب، حيث تقوم الإدارة بفحـص دقيق للتصريحات وبمقارنتها بالمعلومات والمعطيات التي تكون بحوزتهـا[84]، وهـذا بهـدف اكتشاف المكلفين المتهربين من دفع الضريبة كما تهدف إلى تحديد الملفات التي سوف تخضـع إلى رقابة معمقة.

وأثناء تأدية المهمة فإن المفتش المكاف بالرقابة يتمتع بمجموعة من الالتزامات التي يمنحها لـه القانون الجبائي ومن بينها طلب المعلومات والوثائق الإثباتية من المكاف وهذا لتبريـر النقـاط الغامضة الواردة في التصريح المادة 187 من قانون الضرائب المباشـرة والرسـوم المماثلـة المعدلة بموجب المادة 59 من قانون المالية 2002.

**ثانيـا: التحقيق الجبائي:**

يعتبر التحقيق الجبائي من بين المهام التي تقوم به المصلحة المحققة من أجل الكشـف الكامـل لتصريحات المكلفين وهو يعد وسيلة أخرى للرقابة وهي الرقابة بعين المكان أو الرقابة علـى المستوى الخارجي ، إذ أنها تتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية وذلك بالتنقل إلى المقر المهنـي للمكاف ويمكن تقسيم هذا العنصر إلى:

[82] - Philipe coline "la vérification fiscale économique", 1979, p8.
[83] - Notice d'information DGI 2000.
[84] - Philipe Coline "la vérification fiscale économique", 1979, p9.

**I- التحقيق في المحاسبة:** هي مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائيـة المكتتبة من قبل المكلفين بالضريبة وفحص محاسـباتهم ومقارنتهـا بالمعطيـات والعناصـر الخارجية للتأكد من صحة ودقة الوعاء الخاضع للضريبة وهذا أثناء ممارسة أي نشاط مهني[85].

## 1. الإطار القانوني للتحقيقات المحاسبية:

*** الالتزامـات:**

**أ- الالتزامات بمسك المحاسبة:** إن إلزامية مسك المحاسبة وفقا للمقاييس والقواعد التي حـددها تطبيق المخطط الوطني المحاسبي PCN وحـددت بالمرسـوم الصـادر فـي 1975/06/23 والمتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني المحاسبي.

إضافة إلى الالتزامات المتعلقة باكتتاب التصريحات وكشوف رقم الأعمال ووفقا للقانون الجبائي والتجاري فهناك:

- الالتزامات المنصوص عليها في القانون التجاري: تبعـا للمـواد (9-12) مـن القـانون التجاري يلتزم كل تاجر بمسك الدفاتر التالية:
  - دفتر اليومية، المادة 09 من القانون التجاري.
  - دفتر الجرد المادة 10 من القانون التجاري.
  - إمساك وحفظ هذه الدفاتر (حسب المادتين 31-12 من القانون التجاري)، ترقم صفحات كل الدفترين وتؤشر من طرف قاضي المحكمة، ويجب أن تحفظ لمدة 10 سنوات مع العلم أنه في حالة كون المحاسبة غير مستوفية للشروط المنصوص عليها في المواد السـابقة فإنهـا تصبح مرفوضة جبائيا.
- الالتزامات المنصوص عليها في القانون الجبائي: بالإضافة إلى الالتزامـات المنصـوص عليها في القانون التجاري، فإن قانون الضرائب مباشرة والرسوم المماثلة يصران على مسـك المحاسبة من طرف المكلفين الخاضعين وفقا للنظام الحقيقي، هذه الأخيرة التي تكـون ملحقـة بالتصريحات المكتتبة وجميع أنواع الوثائق الحاملة للعناصر المحتواة في المحاسـبة، وتتبـع تطبيقيا للحصول على الوثائق المبرمجة من طرف القانون، حيث أن كل العمليات المحاسـبية لابد من تسجيلها وكذا تبريرها بواسطة الوثائق لخضوع هذه الأخيرة للمراقبة، المادة 43 مـن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- دراسة الوثائق المبررة: تدرس فقط الوثائق بالمقارنة مع المداخيل والنفقات.
  - وثائق المداخيل: وهي مهمة جدا بالمقارنة مع المبيعات المصادق عليها بواسطة الفاتورات، حيث عند البيع تؤسس فاتورة المواد المباعة من طرف البائع، وهي تسجل بصورة مفصلة مع تبرير كل عملية الواحدة تلو الأخرى.
  - وثائق النفقات (المشتريات والمصاريف العامة): بالنسبة للمشتريات فإنها تبرر عن طريـق الفاتورة المحررة من طرف المورد وإلا فإنها لا تعبر عن القيم المقنعة، علما أن الفـواتير الأصلية تمسك من طرف المشتري، أما فيما يخص المصاريف العامة فإنها تبرر بواسطة وثائق الصندوق، الصكوك ...إلخ.

[85] - Charte du contrubiable DGI édition 1996, p11.12.

**ب- الالتزامات بالخضوع للإطلاع على المحاسبة:** بالإضافة إلى الالتزام بمسك المحاسبة وحفظ كل الوثائق القابلة للتبرير نجد أن المكلفون بالضرائب ملزمون بإرسال المحاسبة إلـى العـون المحقق وهذا الأخير بإمكانه ممارسة هذا الحق سواء من أجل التحقيق في المحاسبة أو بهـدف الحصول على معلومات تهم التحقيق مع المكلفين، والأعوان المؤهلين لممارسة حق الإطـلاع على المحاسبة هم الأعوان الذين لهم رتبة مراقب على الأقل (المادة 190 ق ض م).

والقانون الجبائي حدد عقوبات للمكلف الذي يمنع المراقبة الجبائية في مكان النشاط حسب المادة 379 من ق ض م "إذا لم تتم المراقبة الجبائية بفعل المكلف أو الغير يتم التقدير التلقائي لأسس فرض الضريبة".

وبما أن النظام الجبائي يعتمد على النظام التصريحي فإن على الإدارة الجبائية أن تستعمل حـق الرقابة للتحقق من مصداقية التصريحات لذلك فإنها تستعمل وسيلتين هما:

- طلب المعلومات: طبقا للمادة 87 من ق ض م وهذا من أجل التحصيل الأقوم للضريبة وذلك بعد إجراء التقويمات والتصحيحات اللازمة للعناصر المصرح بها.

- طلب التوضيحات: بمعنى أنه يحق للمحقق طلب التبريرات وهذا لما يلاحظ أن المكلف قـد أخفى بعض العناصر والتي من خلالها يمكن حيازته على مداخيل أخرى لم يصرح بها.

**ج-الالتزام بالخضوع للمراقبة المادية:** وهذا لمحاولة تقريب النتائج مع التسجيلات المحاسبية.

**<u>* ضمانات المكلف وشروط ممارسة التحقيقات:</u>**

إن تمتع المكلفين بضمانات تحمي حقوقهم ومصالحهم يجعل اهتمامهم لمحاولة الغش أو التهرب الضريبيين أقل مقارنة بحالة انعدام هذه الضمانات، لذا وضع المشرع حدودا للإدارة الجبائيـة قصد حماية المكلفين من تعسف الإدارة.

**أ- الضمانات الممنوحة في إطار حق الرقابة:**

1. <u>الإشعار بالتحقيق:</u> طبقا للمادة 190 ق ض م فإنه على إدارة الضـرائب إرسـال إشـعار بالتحقيق لكي يحضر الملف نفسه لهذه العملية وهذا في مدة 10 أيام ابتداء من تـاريخ اسـتلام الإشعار.

2. <u>الحق في الاستعانة بوكيل:</u> إذ بإمكان المكلف اختيار وكيل (محاسب، محامي، ...) للإشارة أنه يجب إعلامه بهذا الحق تحت طائلة بطلان التحقيق.

3. <u>منع تجديد التحقيق على نفس الضرائب المحقق فيها:</u> عند انتهاء فترة التحقيق من ضـريبة أو رسم معين فإن الإدارة ليست بإمكانها برمجة تحقيق جديد في نفـس الضـرائب والرسـوم المحقق فيها وهذا طبقا للمادة 7/190 من ق ض م.

4. <u>تحديد مدة التحقيق:</u> إن فترة التحقيق في عين المكان ابتداء من أول تحقيـق مسـجل فـي الإشعار بالتحقيق تكون كما يلي:

- 04 أشهر بالنسبة للمؤسسات المؤدية للخدمات والتي لا يتجـاوز رقـم أعمالهـا السـنوي 1.000.000دج لكل سنة مالية محقق فيها.

- 04 أشهر لكل المؤسسات الأخرى التي يتجاوز رقم أعمالها 2.000.000دج لكل سنة ماليـة محقق فيها.

- 06 أشهر بالنسبة للمؤسسات المؤدية للخدمات والتـي يتجـاوز رقـم أعمالهـا السـنوي 1.000.000دج ولا يتعدى 5.000.000 دج لكل سنة مالية يحقق فيها.
- 06 أشهر لباقي المؤسسات الأخرى التي يتجاوز رقم أعمالهـا 2.000.000دج ولا يتعـدى 10.000.000دج لكل سنة محقق فيها.

وفي جميع الحالات لا يمكن بأي حال من الأحوال أن تتعدى السـنة إلا فـي حالـة اكتشـاف محاولات الغش أو تقديم معلومات ناقصة أو خاطئة أو عدم استجابة المكلف لطلب الإدارة.

5. السر المهني: حيث لا يجوز لأعوان الإدارة الجبائية أن يخلو بالسر المهني إزاء المكلفـين بالضريبة وهذا حسب المادة 287 ق ض م.

**ب- الضمانات الممنوحة في إطار التقويم:**

1- تبليغ التقويم: حيث يجب على الإدارة تبليغ المكلف بالأسس الضريبية المتحصل عليها بعد التقويم ويرسل هذا التبليغ مبين فيه الأسباب حتى تمكـن المكلـف مـن إعطـاء ملاحظاتـه أو موافقته.

2- حق الرد: للمكلف بالضريبة مدة 40 يوم لفحص اقتراحات الإدارة الجبائية وإعـلام هـذه الأخيرة برده، وخلال هذه الفترة المكلف له الحق في أن يطلب مـن الإدارة الجبائيـة إفادتـه وإعطائه تفسيرات حول بعض النقاط الغامضة التي يحتويها الإشعار بالتقويم.

3- حق الطعن: قد يحدث اختلاف بين المكلف والإدارة الجبائية حول نتائج التقويم النهائي، في هذه الحالة يمكن للمكلف اللجوء إلى الطعن سواء طعن المنازعات أو الطعن العفوي.

*** حقوق الإدارة الجبائية في إطار عملية الرقابة الجبائية:**

تتمتع الإدارة الجبائية أثناء تنفيذها لعملية الرقابة بصلاحيات وحقوق قانونيـة اتجـاه المكلفـين بالضريبة، من بين هذه الحقوق نذكر:

**1- حق الإطلاع:** هو ذلك الحق الذي يسمح لأعوان المصالح الجبائية بالإطلاع على جميـع الوثائق والمستندات التي هي بحوزة المكلف أو بحوزة أشخاص آخرين واللازمة لتحديد الوعاء الضريبي بطريقة دقيقة، للإشارة أن قانون الضرائب المباشر ينص علـى أن حـق الإطـلاع يمارس على:

**أ. الإدارات العمومية:** تنص المادة 309 من قانون الضرائب المباشرة والرسـوم المماثلـة فقرة 01 "لا يحق لكل من إدارات الدولة أو الولايات أو البلديات أو المؤسسات أو الهيئات التي تخضع للسلطة الإدارية أن تعترض بحجة السر المهني لمنع إطلاع أعوان إدارة المالية الـذين هم على الأقل برتبة مراقب على جميع وثائق الخدمة التي توجد بحوزتها" إذن بموجـب هـذه المادة تخضع كل الإدارات العمومية على حق الإطلاع على جميع الوثائق والمعلومـات التـي تطلبها إدارة الضرائب.

كما أن الإدارة الجبائية لها حق الإطلاع على المعلومات المتواجدة على مستوى هيئات الضمان الاجتماعي من خلال ما تنصه المادة 2/309 ق ض م.

كما تنص المادة 311 من ق ض م "يجب على السلطة القضائية إطلاع إدارة المالية على كـل المعلومات التي تسمح بافتراض غش ضريبي مرتكب أو أي محاولة تهرب أو تلاعب من أجل التملص من دفع الضريبة".

يجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية والجزائية أن تقوم النيابة العامـة بـإطلاع إدارة الضرائب على الملفات المادة 310 من ق ض م.

**ب. المؤسسات الخاصة:** تنص المادة 1/312 ق ض م "يتعين علـى المصـرفيين، إدارة الأملاك وغيرهم من التجار الذين تقتصر مهمتهم في دفع مداخيل عن قيم منقولة وكـذا جميـع الشركات أن يطلعوا أعوان الضرائب الذين هم على الأقل من رتبة مراقب على جميع الـدفاتر التي نص على مسكها القانون التجاري، بالإضافة إلى كل الدفاتر والوثائق الملحقة ومسـتندات الإيرادات والنفقات.

كما تنص المادة 2/312 على حق أعوان الضرائب في ممارسة حق الإطلاع على البنوك.

**2- حق التحقيق:** وهذا لتمكين إدارة الضرائب من مكافحة جميـع الإخفـاءات والأخطـاء المسجلة في الوعاء أو التصفية.

**3- حق الإعادة واستدراك الأخطاء:** وهو إمكانية إدارة الضرائب في استرجاع الضـرائب المؤسسة من قبل، والتي تسمح بتصحيح الأخطاء المرتكبة أثناء تحديد مبلغ الضـرائب إلا أن الإدارة لا يمكن أن تبالغ في العملية بطريقة غير محدودة، إذ أن التقادم يعتبر كحـاجز يمنـع الإدارة من الرجوع إلى الضرائب المؤسسة لمدة تفوق 04 سنوات.

## 2. إجراءات التحقيق المحاسبي:

إن المشرع حدد مجموعة من القواعد التي تحدد الخطوات المتبعة في عملية التحقيق من طرف فرق التحقيق وهذا من أجل الحد من عملية التهرب الجبائي واسترجاع أقصـى حـق ممكـن لخزينة الدولة وتختلف الرقابة الجبائية باختلاف الطرق المستعملة في التحقيق وبصـفة عامـة فإجراءات التحقيق المحاسبي تتم على مرحلتين.

**المرحلة الأولى: التحضير للتحقيق من طرف المحقق على مستوى المصلحة:**

يجب على المراقب المكلف بمراجعة المحاسبة القيام ببعض الإجراءات الأولية التي تسمح لـه بأخذ صورة مستوفية وكاملة عن المكلف المعني بعملية المراقبة، وهذا عن طريق جلـب كـل المعلومات المتعلقة بنشاطه، وذلك بطلب التحقيق من المصـالح الجبائيـة المعنيـة (مفتشـية الضرائب) تزويده بالملفات الجبائية الخاصة بالمكلف المعني للإطلاع عليها. للإشارة أنـه تـم استحداث مفتشية الضرائب موحدة سنة 1994 وفيها تم إنشاء ملف موحد يشمل تسيير جميـع أنواع الضرائب والرسوم التي يخضع لها نفس المكلف، وبعد هذه الدراسة يقوم المراقب ببحوث خارجية والتي تتم على مستوى مثلا:

- مصالح الجمارك فيما يخص المؤسسات المصدرة أو المستوردة.
- البنوك والمصارف وذلك لمراقبة حركة الأرصدة.

وأخيرا على الموظف المحقق، وهذا من أجل حسن سير العملية أن يمسك كل الوثائق والـدفاتر الضرورية.

عندما يتم المحقق كل هذه الأعمال يبقى إعلام المكلف وهذا بإرسال إشعار بالتحقيق ( Avis de vérification) ويمكن للمحقق أن يقوم بزيارة مفاجئة في حالة الإحساس بخطـورة الوضـع، وهذه الزيارة المفاجئة لا يمكن أن تتم إلا بحضور مدير المؤسسـة شخصـيا وفـي الأوقـات المخصصة للعمل.

**المرحلة الثانية: التدخـل الفعلي:**

تتضمن هذه المرحلة العمليات التي يقوم بها المحقق بداية من التدخل الميداني إلى وقت الانتهاء من التحقيق في عين المكان وتقسم إلى:

**1- التدخل الأولي:** يعين المكان والتاريخ والساعة في الإشعار بالتحقيق ويجب أولا التعرف على المكلف والاتصال بمسير المؤسسة وكذا المحاسب المعتمد من طرف المكلف لمعرفة كل ما يتعلق بالنشاط الصناعي والتجاري للمؤسسة، ومعرفة النظام المتبع في مسك المحاسبة من طرف المحاسب مع توضيح الصعوبات الخاصة بعمل المكلف والحلول الممكنة.

**2- الدراسة المتصلة بالمحاسبة:** الفحص الإجمالي للمحاسبة من حيث الشكل والمضمون حتى تظهر حقيقة النشاط التجاري الممارس وتسجيل جميع العمليات المخالفة للقانون، وفي حالة رفض العون المحقق للمحاسبة جزئيا أو كليا يشترط عليه أن يبرر شروط الرفض.

**3- التحقيق في حسابات الاستغلال:** التحقيق المعمق في هذه الحسابات يجب دراسته لما له من أهمية كبيرة إذ أن معظم حالات التهرب تكون على هذا المستوى كما أن حركة هذه الحسابات لها تأثير كبير في تحديد الربح الإجمالي.

*التحقيق في المشتريات: تعتبر المشتريات من أهم وسائل التلاعبات بالربح الضريبي وذلك عن طريق تضخيم رقم المشتريات أو مصاريف المشتريات وذلك بتكرار قيد بعض الفواتير، الأصل أن عدم إثبات بعض المشتريات يؤدي إلى زيادة الربح الخاضع للضريبة غير أن المنشآت قد تلجأ إلى عدم إثبات بعض المشتريات مع استبعاد مبيعاتها بقصد استبعاد أرباح هذه العمليات.

وعلى المحقق أن يتأكد من أن المشتريات خاصة بالمنشآت لا بصاحب المنشآت، كذلك عليه التأكد من أن الكميات المثبتة في فاتورة الشراء هي نفسها الكميات المثبتة في الدفاتر، وإذا كانت السلعة مسعرة تسعيرا رسميا فإنه يجب عليه التأكد من أن سعر الشراء هو السعر الرسمي المحدد للسلعة، كما يقوم المحقق بدراسة كميات المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج وذلك عن طريق تطبيق المعادلة التالية:

كمية الإنتاج المستخدمة = (بضاعة أول المدة + المشتريات) – كمية بضاعة آخر مدة.

**مثال:** المنشآت التي تستخدم السكر والفول السوداني في إنتاج الشكولاطة لابد أن يأخذ في الاعتبار العجز الناتج عن التبخر عند طبخ العجينة التي تبلغ 3 % تقريبا.

* التحقيق في المخزونات: يقصد بالمخزونات جميع العناصر المادية التي تشتريها الشركة أو المؤسسة الإنتاجية وتقوم بالاحتفاظ بها في المخازن وذلك بغرض استعمالها المباشر أو غير المباشر.

وعلى المحقق مراجعة كميات المواد الأولية المتصرفة للإنتاج وأن يتأكد من أن هذه الكميات مقيدة بمستندات، كما يجب عليه أن يختار بعض الوحدات التي يجري عليها الجرد الفعلي ويستحسن أن يتضمن اختياره لسلعة ليس لها رصيد في آخر المدة ليتأكد المحقق من أنها بيعت بأكملها أو استخدمت في العمل والإنتاج.

* التحقيق في المبيعات: إن انخفاض رقم المبيعات من الوسائل التي يمكن أن يلجأ إليها المكلف قصد تخفيض أرباحه وهو لهذا يلجأ إلى عدم استخراج فواتير عن بعض مبيعاته مما يؤدي إلى نقص رقم المبيعات ونقص مجمل الربح نتيجة لذلك، ويهدف الفحص الضريبي للمبيعات إلى التحقق من سلامة رقم المبيعات ومطابقته للمبيعات الحقيقية التي تمت فعلا، وذلك بأن يقوم

المحقق بفحص مستندات المبيعات ومراقبة توقيع المسؤولين عليها والتحقق من تسلسل أرقـام الفواتير ... وغيرها من وسائل التحقيق المحاسبي.

* دراسة مختلف أقسام الميزانية:

يمكن اختبار الميزانية في التحقق من عناصر الأصول من جهة وعناصر الخصوم مـن جهـة أخرى.

- أصول الميزانية (العقارات، وسائل النقل، الزبائن، البنك، الصندوق).
- خصوم الميزانية (رأس المال، الاحتياطات، الموردين).

**1-3. نتائج التحقيق:**

بعد الانتهاء من عملية التحقيق يمكن أن ينجر عنه أربعة حالات هي:

- حالة رفض المحاسبة.
- حالة الاسترجاع وهي حالة تكون فيها إدارة الضرائب مدينة للمكلف وتلتزم برده له.
- حالة التساوي بمعنى وجود تساوي بين المبلغ المصرح به والمبلغ المتوصل إليه.
- حالة النقص، وفي هذه الحالة الإدارة الجبائية ملزمة باسترجاع المبالغ المالية التي لم يصرح بها المكلف نتيجة قيامه بعملية التهرب.

**II- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:**

في ظل الإصلاحات الجبائية القائمة مؤخرا وبموجب المادة 23 من قانون المالية لسـنة 1992 "تم إنشاء التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشـخاص الطبيعيـين وهـذا بصـدد الضريبة على الدخل الإجمالي IRG"[86].

يهدف هذا التحقيق إلى البحث والتحقق من مدى الانسجام والتجانس في المداخيل المصرح بهـا الخاصة بـ IRG والوضعية المالية الحقيقية للمكلف وكذلك نمط معيشته.

على إثر أحكام هذه المادة، لأعوان الإدارة الجبائية الحق في مراقبة مجمل أملاك المكلف بغيـة التأكد من أن تطور هذه الأخيرة (أملاك المكلف) تواكب المداخيل المعلن عنها وهذه الإجراءات الحقيقية يأتي تطبيقها بعد الرقابة على الوثائق، فهي بمثابة عملية مساعدة للرقابـة المحاسـبية لتقدير الوضعية الحقيقية للمستغلين أو المسيرين الرئيسيين للمؤسسة.

يستدعي هذا التحقيق إجراء أبحاث ودورات خارجية تتمثل في مقارنة المداخيل المصرح بهـا مع المبالغ المستعملة في أشكال نفقات المعيشة، إضافة إلى الحقوق الموكلة إلى المحقق السابقة الذكر يمكن له استغلال حق الإطلاع لطلب المعلومات التي تتعلق بـ:

- نفقات الصيانة على عاتق المؤسسة.
- الاستفسار عن عملية انتقال الملكية التي تخضع بالضرورة لحقوق التسجيل.
- الإيجار المدفوع على المقر الرئيسي أو الثانوي.
- عدد السيارات الخاصة.

---

[86] - قانون المالية لسنة 1992.

- نفقات الحافلات والسفر والتنقل... إلخ.
وباختصار فإنه يمكن للمحقق أن يستفسر على كل النفقات العادية وغير العادية، ويعتبر هـذا التحقيق حديث النشأة في بلادنا حيث يسعى للكشف عن المكلفين المتهربين من دفع الضـريبة وتحديد حالتهم الحقيقية مقارنة بما يدفعونه من ضرائب.
ويجدر بنا الذكر هنا إلى أنه لأجل أن يكون التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية محكما، فإنه على الدول أن تساعد بعضها البعض بتقديم معلومات عن ممتلكات المكلفين في الخـارج بموجب الاتفاقيات المبرمة فيما بينها.

**المطلب الثاني: التنسيق بين الإدارات:**

إن رفع مستوى كفاءة الإدارة الجبائية وحدها دون غيرها مـن الإدارات الحكوميـة لا يكفي لتمكينها من تطبيق أحكام قوانين الضرائب المختلفة على أكمـل وجـه إذ أن مراجعـة إقرارات ممولين وتتبع أوجه أنشطتهم المختلفة، يتطلب وجود تعاون وثيق بين الإدارة الجبائية وغيرها من الإدارات كالجمارك ومديرية التجارة وهذا من أجل تحقيق مردود أفضل، فمصالح الجمارك تلعب دورا هاما من خلال دعمها للإدارة الضريبية وذلك من خلال كشفها لكـل مـا يتعلق بالتصدير والاستيراد التي يقوم بها المكلفون، ومنعهم من تهريب أموالهم إلى الخـارج، وكذا بالنسبة إلى مديرية المنافسة والأسعار عن طريق أعوانها بتدخلاتهم العديدة على التجـار والتي تخدم بطريقة أو بأخرى المصالح الجبائية في الكشف عن ظـاهرة التهـرب ومحاولـة القضاء عليها وقد تأكد هذا المبدأ بصفة واضحة في قانون المالية لسنة 1997 وما بعـده مـن قوانين فيما يتعلق بالتنسيق بين الإدارات.
وفي هذا الصدد وضعت سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (ضـرائب، جمارك، تجارة) وذلك بتأسيس لجان التنسيق بين الإدارات الثلاثة على المسـتوى المركـزي والجهوي والمحلي والمكلفة مباشرة بتطبيق برنـامج مكافحـة الغـش والتهـرب الضـريبي والممارسات المشبوهة، غير أن نجاح مهام هذه اللجان مرتبط بتحقق الشروط التالية:
- اختيار أعضاء هذه الفرق من بين أحسن الأعوان وأكثرهم تجربة وذلك من طرف الإدارات الثلاثة ويجب أن يتمتع كل عضو منها بالنزاهة ولا تقل رتبته عن مراقب وله على الأقل ثلاث سنوات خبرة في العمل.
- دراسة المشاكل التي تعيق هذه الفرق وذلك بتنظيم اجتماعات عمل دورية وبصفة مستمرة.
- نظرا للعمل المكثف بين هذه الإدارات يجب مكافأة أعضاء هذه الفرق.

**أولا. التنسيق في إطار مكافحة الغش والتهرب الضريبي:**

إن تكوين لجان التنسيق بين الإدارات (ضرائب، جمارك، تجارة) تشكل خطوة هامة في إطار محاربة الغش والتهرب الضريبي إذ يتمثل دورها في تكوين فرق مختلطة تعمل على مسـتوى كل ولاية وهذا لتحقيق الأهداف التالية:
1- توحيد النشاط بين الإدارات الثلاثة بلجان التنسيق على المستويات المركـزي والجهـوي والمحلي.
- لجنة التنسيق على المستوى المركزي:تم إنشاء لجنة مركزية للتنسيق بين المديريات العامـة (جمارك، ضرائب) والمفتشية المركزية للتحقيقات الاقتصادية وردع الغش ويجب أن تجتمـع هذه اللجنة مرة كل شهر باستدعاء من رئيسها.

- لجنة التنسيق على المستوى الجهوي: وتكون رئاسة اللجنة الجهوية مؤقتة بالتناوب لمدة سنة بين الإدارات الثلاث (ضرائب، جمارك، تجارة) على الترتيب وتجتمع اللجان مرة كل شهر.
2- استغلال وصول التوريد وتبادل المعلومات وذلك بوضع قوائم لهؤلاء المسـتوردين ويـتم تبليغها لمصالح الجمارك والتي تعمل على تحويل وصـول التوريـد التـي تخـص إدارات الضرائب الولائية، كما تعمل على القيام بتبليغ فصلي للمديريات الجهوية للضرائب وهذا مـن أجل مراقبة المعلومات المصرح بها واستغلالها ميدانيا.

**ثانيا. مهام لجان التنسيق والفرق المختلطة:**

لقد تم إنشاء الفرق المختلطة للرقابة في السداسي الثاني من سنة 1996 تحت سلطة المديريـة الفرعية للرقابة الجبائية مع الارتباط المباشر بالمديرية الولائية وهذا من أجل تكثيف وسـائل مكافحة الغش والتهرب الضريبي إذ تعتبر نوع من أنواع الرقابة، وكذلك لتنسيق الجهود بـين إدارة الضرائب، الجمارك، والتجارة للبحث عن المادة الضريبية. ومن بين مهام هذه الفرق ما يلي:

- مراقبة الأشخاص المعنويين والطبيعيين الذين يقومون بعملية الاسـتيراد والتجـارة سـواء بالجملة أو بالتجزئة وضمان تطابق هذه العمليات مع ما تحتويه التشريعات الجمركية والجبائية والتجارية.
- إعداد تقرير في كل ثلاثي من الأعمال التي قاموا بها خلال مدة زمنية وتقديمه إلى رئـيس لجنة التنسيق الولائية.
- حصر وتقسيم كافة المعاملات التجارية للمكلفين وخاصة المستوردين منهم.
- تنظيم يوم دراسي وطني يضم إطارات الجمارك، الضرائب، التجارة لتحسين وشرح النقاط المتضمنة في هذا الاتفاق.
- عقد اجتماع كل ثلاثة أشهر على مستوى المديريات العامة من أجل تنفيذ القـرارات التـي جاءت في الاتفاق.

ومن حين إنشاءها وبداية عملها الحقيقي خلال سنة 1996 فالنتائج المحققة تعتبر مرضية للغاية فالمبالغ المحققة خلال سنة 1996 من حقوق وعقوبات قدرت بـ 3.097 مليار دينـار مـن خلال تسوية 2000 ملف، أما سنة 1997 فقد ارتفعت هذه المبالغ إلى 4.697 مليـار دينـار وارتفع عدد الملفات إلى 2.385، ورغم تعليمات الإدارة المركزية التي شددت على تنظيم هذا النوع من الرقابة من خلال المذكرة المؤرخة في 23 جوان 1998 المتضمنة لتنظيم وتسـيير الفرق المشتركة، إلا أن الإجراءات المتعلقة بكيفية تدخل هذه الفرق ما زالت لم تتوضـح بعـد بكيفية مدققة من قبل الإدارة المركزية (ماعدا المرسوم التنفيذي رقم 290/97 المـؤرخ فـي 1997/07/07) الذي أرسى فقط قواعد هذه الفرق.

ولكن رغم الثغرات الموجودة على مستوى النصوص التي تحكم تسيير هذه الفـرق فـالإدارة المركزية تتدخل من حين إلى آخر لتعديل أو إضافة بعض النصوص التي تراها مناسبة مـن خلال التقارير التي تصلها من كل فرقة على مستوى ولايات الوطن وخاصة بعد إنشاء مديرية هامة جدا على مستوى الإدارة المركزية وهي مديرية الأبحاث والتحقيقات من خلال المرسوم التنفيذي رقم 228/88 المؤرخ في 1998/07/13 المعدل والمتمم للمرسـوم التنفيـذي رقـم 55/95 والمؤرخ في 1995/02/15 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية.

للإشارة أنه صدرت مذكرة رقم 1023 مؤرخة في 23 جوان 1998 عن المديريـة العامـة للضرائب بخصوص صلاحيات الفرق المختلطة للمراقبة (ضرائب، جمارك، تجارة) بعـد أن لوحظ وجود نقائص تتعلق بعدم احترام الإجراءات التي تسير أعمالها الشيء الذي دفع الأعوان المعنيين ضمن هذه الفرق إلى استخلاف نشاطات المحققين في المحاسبة ورؤساء المفتشـيات، مما أدى إلى تجاوزات واختراق القواعد المتعلقة بـإجراءات المراقبـة وبـاحترام الحقـوق والضمانات الممنوحة من طرف القانون إلى الخاضعين للضريبة، وعليه تم حصر دور الفرق المختلطة في عمليات البحث عن المعلومات الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة الذين سجلوا ضمن برنامج النشاط المقترح من مصالح التجارة، الجمارك والضرائب في إطار لجنة التنسيق الولائي (محاضر إدارة التجارة، المعلومات الواردة من إدارة الجمارك، استغلال ما ينشر فـي الصحافة، كل الوسائل التي تحتوي على معلومات هامة...).

كذلك نوهت المذكرة على عدم السماح للأعوان الممثلين لإدارة الضرائب الإشراف بأنفسـهم على تسوية الحقوق الجبائية وعليه وجب على المدير الفرعي الولائي للمراقبـة الجبائيـة أن يقرر السياق الذي يجب إتباعه على المستوى الجبائي فيما يخص تحريات الفرق المختلطة.

وعلى العموم فلقد ترتب عن إنشاء الفرق المختلطة نتائج جد إيجابية حيث أن الخبرة المكتسبة في ميدان المراقبة والمحاسبة حد نوعا ما من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، فـالتحكم الآن أصبح أكثر فعالية من السنوات السابقة.

بالإضافة إلى التعاون والتنسيق بين هذه المصالح والإدارات علـى المسـتوى الـولائي فـإن المشرع الجزائري أراد من خلال نص المادة 226 من قانون الجمارك التي عـدلت بقـانون المالية رقم 11/02 المؤرخ في 20 شوال 1423 الموافق لـ ديسمبر 2002 المتضمن لقانون المالية لسنة 2003 التي نصت على: "تخضع حيازة البضائع الحساسة القابلة للغش لأغـراض تجارية وتنقلها عبر سائر الإقليم الجمركي والتي تحدد قائمتها بقـرار وزاري مشـترك بـين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتجارة".

من خلال هذا النص نلاحظ أنه جاء بفكرة التعاون على أعلى مستوى بين كـل مـن قـانون الجمارك والضرائب لتغطية كل العمليات التجارية وهذا ما يعطينا فكرة واضـحة علـى إرادة المشرع في تفعيل هذا التنسيق والتعاون بين مجمل الإدارات لغرض تطويق وحصر ظـاهرة (التهرب الضريبي) وما ينتج عن ذلك من نتائج إيجابية منها على الخصوص الحقوق الماليـة الضخمة التي تساعد الدولة على الإنفاق العام.

كما تجدر الإشارة إلى أن المديرون العامين للجمارك والضرائب والتجارة والبنـوك عقـدوا اجتماعا تنسيقيا تم خلاله التطرق إلى تشكيل لجنة مشتركة لمكافحة التهرب الضـريبي وذلـك عبر ربط كل الشبكات الإعلامية قصد التمكن من كشـف العمليـات ذات العلاقـة بـالتهرب الجبائي[87].

للعلم أن هذه الاجتماعات أصبحت أكثر من ضرورية خاصة في السنوات الأخيرة وهذا مـن شأنه أن يطوق الظاهرة انطلاقا من تشكيل لجان عامة تعمل على مستوى هذه الإدارات لتوحيد العمل من أجل هدف واحد.

والملاحظ أنه في الآونة الأخيرة اتسع مجال التنسيق ليشـمل إدارات أخـرى سـواء العامـة أو الخاصة، نذكر من بينها البنوك فيما يخص حركة الأرصدة، كذلك السلطة القضـائية مـن

[87] - بن دادة (م) ، لقاء تنسيقي بين مسؤولي 04 مؤسسات بالعاصمة، مقال صادر في جريدة الخبر، 1997/04/07، العدد 1936.

خلال تطبيق نص المادة 311 ق ض م والتي تلزم السلطة القضائية بإطلاع إدارة المالية على كل المعلومات التي تسمح بافتراض غش ضريبي مرتكب أو أي محاولة تهرب أو تلاعب من أجل التملص من دفع الضريبة.
كما نصت المادة 310 ق ض م على جواز إطلاع إدارة الضرائب على الملفات المطروحـة أمام الجهات القضائية المدنية والجزائية.
ودائما وفي إطار تدعيم طرق محاربة الغش فإن إدارة الضرائب طلبت مساهمة كـل مـن مصالح المديرية العامة للأمن الوطني والمديرية العامة للدرك الوطني وذلك بمساعدة أعـوان إدارة الضرائب عندما يمارسون تدخلاتهم قصد حمايتهم من الاعتداءات والحصول على أجوبة في آجال معقولة لطلبات مديريات الضرائب الولائية والتي تسمح لهم بتحديد مقرات الغشاشين، كذلك العمل على مراقبة وجود فواتير البيع والشراء لدى المكلفين بنقـل السـلع وذلـك فـي الطرقات العمومية.
وفي الأخير يمكن القول أن التنسيق بين الإدارات يضفي أكثر فعالية علـى طـرق محاربـة التهرب الضريبي، ويسمح لا محالة بتأكيد هيبة الدولة وممارسة سلطتها لفرض شفافية أكثـر للنشاط الاقتصادي وجعله مبنيا على قواعد منافسة حرة ونظيفة بين المتعاملين.

**المطلب الثالث: التعاون الدولي:**

إن ظاهرة التهرب الضريبي لا تقتصر على الدولة فحسب بل تتعداه أحيانا إلى خارجها رغم أن السيطرة وتطويق الظاهرة من الداخل يكفل أو يضمن استقرار مـالي داخلـي وهـذا كأولوية ومعالجة مشكل تحويل الأرباح إلى الخارج ليس له أهمية إلا بعـد معالجـة ظـاهرة التهرب الضريبي داخل الدولة.
ومع الانفتاح الذي تشهده الجزائر اقتصاديا على العالم الخارجي والتطور الذي يعرفه ميـدان التجارة الخارجية خاصة بعد فتح المجال للمستثمرين الأجانب الذين يستعملون أساليب وتقنيات عالية لتسريب أرباحهم خارج الجزائر، أدى إلى ظهور معطيـات جديـدة لمفهـوم التهـرب الضريبي.
ولذا وجب على الدولة أن تنظر إلى هذه الظاهرة بنظرة جدية وواسعة مدركـة لمـدى تبعيـة الظاهرة، وتعدد مجالاتها وأساليبها ولا محدوديتها وهذا بتشريعات ضـريبية فـي مجـالات الاستثمار، الاستيراد، التصدير.
ولقد اتسع نطاق التهرب الضريبي على المستوى الدولي كاستعمال سعر التنازل غير الحقيقي في العمليات مع الفروع الموجودة في الخارج وكذلك المعاملات الوهمية مـع الخـارج التـي تسمح بتبييض الأرباح الغير مصرحة.
مما يجعل التعاون الدولي ضرورة حتمية، كما أن الإجـراءات المحليـة لمكافحـة التهـرب الضريبي، وحتى تكون فعالة يجب توفر معلومات كافية حول نشاط المكلف سواء في الـداخل أو الخارج.
لذلك تلجأ الدول إلى التعاون فيما بينها وذلك بتبادل المعلومات التي تفيد فـي الكشـف عـن الوضعية المالية للمكلف، وقد تكون تلك الاتفاقات في شكل ثنائي بالإضافة إلى مجهود بعـض الهيئات الدولية مثل منظمة الأمم المتحدة في مكافحة التهرب الضريبي.

ونشير على أنه على الرغم من الأهمية التي تبديها مختلف الدول في معالجة الازدواج الضريبي الدولي، إلا أنها لا تبدي مثل ذلك الاهتمام تجاه مكافحة التهرب الضريبي الدولي.
كما أن المنظمة العالمية للتجارة تعارض مبدأ هذا التعاون لما قد ينطوي عليه من إجراءات تؤدي إلى المساس بسرية المعاملات التجارية، وإفشاء أسرار الأرصدة النقدية التي يمتلكها رجال الأعمال في بنوك الدول المختلفة[88].
يندرج التعاون الدولي في علاج مشكلة التهرب الضريبي في محورين:
* المحور الأول: ينصب على اكتشاف التهرب الضريبي وتحديد نطاقه.
* المحور الثاني: يتعلق بتحصيل الضرائب المستحقة والتي تكون قد خرجت من اختصاص الدولة والتي أصبحت تابعة لإقليم دولة أخرى.
بالنسبة لاكتشاف التهرب وتحديد نطاقه تستعين الدول بتبادل المعلومات الضريبية فيما بينها، إلا أنها تواجه عدة صعوبات سواء من الناحية الفنية أو النفسية ويتضح ذلك كما يلي:

**أولا. الصعوبات الفنية:**

يستلزم تبادل المعلومات بين الدول الاستفسار من البنوك المختلفة عن الحسابات الجارية أو الأوراق المالية المودعة فيها لأشخاص طبيعية أو معنوية مما قد يواجه معارضة تلك البنوك التي ترفض إفشاء أسرار عملائها.
تتطلب الاتفاقات الدولية الخاصة بتبادل المعلومات الضريبية اشتراك عدة دول حيث تصبح هذه الاتفاقات عديمة الفائدة إذا لم يتوافر لها العدد الكافي من الدول، إذ أن الدول التي تظل خارج نطاق هذه الاتفاقات تلجأ إليها رؤوس الموال التي تريد التهرب من الضرائب.

**ثانيا. الصعوبات النفسية:**

قد يقبل الممولين الإدلاء بمعلومات لمصلحة خزينة بلادهم ولكنهم يرفضون ذلك متى علموا أن هذه المعلومات مفروضة عليهم لمصلحة خزينة دولة أجنبية.
لهذا اهتم الفنيون بأن يوضحوا في الاتفاقات المبرمة أن تبادل المعلومات يتم على المعلومات التي يسمح به تشريع كل دولة.
وفيما يتعلق بتحصيل الضرائب فإن التعاون الإداري الدولي محدود للغاية وذلك نظرا للنزعة الاستقلالية لمختلف الدول خاصة في تشريعاتها الضريبية.
وبخصوص الجزائر ونظرا للإصلاحات الضريبية التي تبنتها منذ 1992 والتي تتواصل بإصلاحات جديدة في غضون سنة 2006، فإنها تسعى لتطوير التعاون الدولي و ذلك من خلال إبرام اتفاقيات دولية مع عدة دول نذكر منها:
- المصادقة بمرسوم رئاسي رقم: 121/02 مؤرخ في 07 أفريل 2002 على الاتفاقية الثنائية بين الجزائر وفرنسا والمتعلقة بالازدواج الضريبي، وتبادل المعلومات في مجال التهرب والغش الضريبي ووضع قواعد للتعاون المتبادل في مادة الضريبة على الدخل والثروة والتركات والموقعة بالجزائر في 17 أكتوبر 1999.

[88] ـ فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، د./ ناصر مراد، ص 172.

- التوقيع في 29 جانفي 2002 بصنعاء على اتفاقية متعلقة بتجنب الازدواج الضـريبي مـن طرف وزير المالية الجزائري ونظيره اليمني والتي من شأنها أن ترسي أرضية للتعاون بـين البلدين في مجال الضريبة.
بالإضافة إلى المفاوضات التي تقوم بها الجزائر مع مختلف الدول كإيران وكوبـا وفنـزويلا ...إلخ، كذلك تقوم الجزائر باستقبال بعثات من مختلف الدول والمنظمات الدولية كفرنسا والبنك العالمي والاتحاد الأوربي ... إلخ من أجل تبادل الخبرات والاستفادة من تجربة هـذه الـدول والمنظمات في مجال المالية العامة[89].

## المبحث الثالث. الوسائل الزجرية:

تعد الوسائل الزجرية من أهم وسائل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي وهذا ما نلاحظـه خاصة في التعديلات الأخيرة في قوانين المالية، ومثال ذلك التعديل الأخير لنص المـادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهـذا بمضـاعفة العقوبـات الماليـة علـى المتهربين، وهذا إن دل على شيء فإنه يدل على مسـايرة المشـرع الجزائـري للأوضـاع الاقتصادية ومحاولة منه التوفيق أو الربط بين الجزاءات والتهرب الضريبي وهـذا بالتعـديل المتواصل للجزاءات المالية[90].
إن مختلف القوانين اعتبرت أن بعض المخالفات التي يقوم المتهربون بها خطيرة لأن مرتكبيها يقومون بالاختلاس بصفة غير شرعية، أو حالة الغش لجزء أو لكل الضرائب المطالب بهـا، وهي تشمل العناصر التالية:
* وجود الفعل المادي: ويتمثل في كل الحركات غير المشروعة والأفعال التي يقوم المكلف بها كإخفاء بعض المبالغ الخاضعة للضريبة مثلا.
* النية (العنصر المعنوي): ويتمثل في معرفة المتهرب طبيعة الفعل الضار أو غير المشروع ورغم ذلك تتجه إرادته إلى ارتكابه.
* العنصر الشرعي: فالمبدأ العام لهذا العنصر نصت عليه المادة الأولى من قانون العقوبـات "لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بلا قانون"، وعليه فهذا العنصر يكون من نصوص قانونية تنص صراحة على أن مثل هذا التصرف يشكل مخالفة تستوجب العقوبة.
وعلى هذا الأساس اختلفت العقوبات المطبقة حسب المخالفات المرتكبـة، للإشـارة أن هـذه الجزاءات تعتبر أسلوبا ردعيا لبعث الخوف في نفس كل من يحـاول التهـرب الضـريبي، وتتمثل هذه الوسائل في متابعة جزائية وعقوبات جبائية بالإضافة إلى إجراءات أخرى تستطيع إدارة الضرائب أن تتخذها تعرف بالعقوبات المهنية.

---

[89] - la letter de la DGI, N°08.

[90] - المادة 28 من قانون المالية 2003، المعدلة لأحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

**المطلب الأول. المتابعات الجزائية:**

لقد خول المشرع لأعوان الضرائب صلاحية إثبات الجرائم الضريبية بتحرير محضـر إثبات المخالفة الضريبية، وقد نص قانون الضرائب غير المباشرة علـى إجـراءات شـكلية يستوجب احترامها عند تحرير المحاضر، مثل ذكر تاريخ تحرير المحضر، نـوع المخالفـة، واسم وصفة العون أو الأعوان الذين حرروا المحضر، وساعة اختتامه طبقا للمادة 505 مـن قانون الضرائب المباشرة، وتعد هذه المحاضر المحررة من طرف عونين حجة أمام القضـاء إلى أن يطعن فيها بالتزوير.

وفي هذا الإطار خول لأعوان الضرائب سلطة تفتيش المنازل بشرط أن يتم بناءا على أمر من موظف سام يقدم عرضا مسببا إلى مدير الضرائب للولاية المختصة، وذلك بعد الحصول على ترخيص من السلطة القضائية وبحضور ضابط الشرطة القضائية طبقا للمـادتين 499 و501 من قانون الضرائب غير المباشرة.

للإشارة أن قانون الضرائب غير المباشرة والطابع حصر صلاحية إثبـات الغـش والتهـرب الجبائي في أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمحلفين طبقا للمادة 504 منه والمادة 21 من قانون الطابع، أما المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال فقد خولت تلـك الصـلاحية لضباط الشرطة القضائية، وأعوان الجمارك، وأعوان إدارة الضرائب المختلفة.

أما قوانين الضرائب المباشرة والتسجيل والرسوم المماثلة لم تشر إلى الأشـخاص المـؤهلين لإثبات هذه الجريمة إلا أن الرأي الراجح استقر على أنه يمكن لضابط الشرطة القضائية إثبات هذه الجريمة شريطة أن ترسل المحاضر إلى إدارة الضرائب[91].

وتتم المتابعة بإيداع شكوى من المدير الولائي للضرائب ممثلا في رئيس مكتب المنازعـات، بدون إنذار سابق للمعني لتسوية وضعيته الجبائية وهذا طبقا للمادة 305 من قانون الضـرائب المباشرة، والمادة 534 قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 119 قانون الرسم على رقـم الأعمال، والمادة 34 من قانون الطابع، والمادة 119 من قانون التسجيل، فإذا رفعت دعـوى أمام القضاء قبل صدور الشكوى من الجهة المخولة لها ذلك يكون الإجراء باطلا، لأنـه مـن النظام العام، للإشارة أنه إذا كانت الدعوى أمام قاضي التحقيق يستوجب عليه إصـدار أمـر بانتفاء وجه الدعوى لبطلان إجراءات المتابعة من تلقاء نفسه، مع العلـم أنـه يمكـن سـحب الشكوى شريطة تسوية المكلف لكل التزاماته مع موافقة المدير العـام للضـرائب، وسـحب الشكوى يمكن أن يكون على مستوى الدرجة الأولى قبل صدور حكم المحكمة أو قبل صـدور قرار من المجلس.

وبالنظر إلى الصعوبات التي تعترض المكلفين بالضريبة عنـد دفعهـم للحقـوق والغرامـات المطالبين بها خاصة عندما يكون أساس الضريبة موضوع المنازعة فإن مصالح وزارة المالية المختصة قررت منح آجال في شكل رزنامة دفع لصالح المكلفين بالضـريبة الـراغبين فـي تصفية ديونهم المستحقة من طرف الخزينة العمومية، وقصد تطبيق هذا الإجراء يشترط عنـد كل منح لهذه الرزنامة أن يدفع المكلف مسبقا 20% من المبلغ الكلي للدين الجبائي، أما الباقي فيجب تصفيته وفق الشروط التالية:

---

[91] - جعدي عبد الكريم، الغش الضريبي، الملتقى الجهوي لقضاة النيابة والتحقيق، وهران، مديرية البحث سنة 1997/1996، ص20.

- في مدة 06 أشهر بالنسبة للديون التي لا تفوق 10.000.000دج .
- في مدة 12 شهرا بالنسبة للديون التي لا تفوق 20.000.000دج.
- في مدة 18 شهرا بالنسبة للديون التي تفوق 20.000.000دج.

وبمجرد منح رزنامة الدفع من طرف القابض يتم تقديم طلب لتأجيل الدعوى العمومية مرفـق بنسخة من هذه الرزنامة إلى وكيل الجمهورية أو إلى قاضي التحقيـق أو أمـام جهـة الحكـم المختصة لإدراجها بملف الدعوى، ويتعين في هذا الإطار على قضاة النيابة العامة إما:

-توقيف تحريك الدعوى العمومية إذا كانت على مستوى النيابة.

-إلتماس تأجيل الفصل في القضية في حالة وجودها أمام قاضي التحقيق أو أمام جهات الحكم.

ويترتب عن عدم دفع المكلف لاستحقاقين من الرزنامة المتعهد بها مواصلة الدعوى العموميـة ضده.

وتكون مدة تقادم الدعوى العمومية (03) ثلاث سنوات، أما الدعوى الجبائية فتكـون بمـرور (04) أربع سنوات طبقا للمادة 3/305 قانون الضرائب المباشرة، والمادة 2/564 مـن قـانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 153 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمـادة 27 مـن قانون الطابع، إلا أنهما يتحدان من حيث بدء سريان التقادم وأسباب انقطاعه.

علاوة على ما سبق ذكره والذي يخص متابعة المكلف بالضريبة، فإن المشـرع خـول كـذلك متابعة عون إدارة الضرائب الذي يخل بالتزام النزاهة الواجب عليه بأن يقوم بتحصيل ضرائب غير مستحقة أو أن يعفي من ضرائب مستحقة التحصيل، الشيء الـذي يخـل بمبـدأ العدالـة الضريبية، وعليه سنحاول التطرق أولا إلى العقوبات الخاصة بالمكلف ثم العقوبـات الخاصـة بعون إدارة الضرائب.

**أولا. العقوبات المطبقة على المكلف المتهرب من الضريبة:**

قبل التطرق إلى العقوبات والجزاءات المطبقة على المكلف المتهرب من دفع الضريبة وجـب تبيان أركان جريمة الغش الضريبي أولا.

**أ- أركان الجريمة:**

لقيام جريمة الغش الضريبي يجب توافر ركنين أساسيين وهذا طبقا للمادة 303 مـن قـانون الضرائب المباشرة وهما.

*** الركن المادي:** وهو استعمال وسائل وطرق احتيالية من أجل الوصول إلى نتيجـة غيـر شرعية وهي التملص من الضريبة، ومنه فالركن المادي يتكون من ثلاث عناصر هي:

1. العنصر الأول: استعمال وسائل وطرق احتيالية

إن المشرع الجزائري لم يعرف الطرق الاحتيالية والسبب في ذلك أن محاولة ضبط وتحديـد صور الطرق الاحتيالية لا يفي بمدلوله، وإنما أوردها على سبيل المثال لا الحصـر فالعبـارة "toute autre manière" وكذلك عبارة لاسيما Notamment توحي لنا أن كل فعل له صبغة احتيالية سواء عند فرض الضريبة أو عند تحصيلها.

وقد أوردنا بعض الطرق التي يستعملها المكلف للتهرب من الضريبة في الفصل الأول.

2. العنصر الثاني: التملص من الضريبة

تتطلب الجريمة الضريبة لقيامها أن يؤدي استعمال الطرق الاحتيالية إلى أحد النتائج الآتية:

- إما التملص من الكل أو البعض من وعاء الضريبة، ويقصد به التهرب من تحديـد أسـاس الضريبة وربطها، ويتحقق ذلك مثلا حينما يقوم الممول بإخفاء كل المادة الخاضعة للضـريبة أو بعضها أو حينما يقدم إقرار غير صحيح.
- التملص كليا أو جزئيا من تصفية الضريبة، ويقصد بتصـفية الضـريبة إعـداد الجـداول والإنذارات وإرسالها إلى الجهة المختصة بتحصيل الضريبة.
- التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، ويراد به إعفاء الملتزم من أدائها أو التخفيف من عبء هذا الالتزام.
للإشارة أن المشرع لا يشترط لقيام الجريمة وجود جريمة تامة بل أن المحاولة تكفي لوصـف الفعل بأنه جريمة الغش الجبائي[92].
3. العنصر الثالث: العلاقة السببية بين التملص من الضريبة والطرق الاحتيالية
يتعين لقيام جنحة الغش الجبائي وجود علاقة بين فعل التملص بنـاء علـى اسـتعمال طـرق احتيالية، فإذا كان هناك خطأ من إدارة الضرائب عند تحديد الوعاء الضريبي أو عند تقريـر الإعفاء فإن العلاقة السببية تنتفي.

*** الركن المعنوي:**
جريمة الغش الضريبي من الجرائم العمدية تتطلب توافر القصد الجنائي، فلا جريمـة إذا لـم يثبت، للإشارة أن هناك قصد عام وقصد خاص.
فالقصد العام، هو نية الغش العام، وهي إرادة التجنب من الضريبة عن علم الممول بارتكابـه فعل من أفعال الاحتيال، أما القصد الخاص فهو اتجاه إرادة الجاني إلى التخاص من الضـريبة كلها أو بعضها ويتجلى ذلك في حرمان إدارة الضرائب من الحصول على حقها من الضريبة.
وعموما يستخاص الركن المعنوي أساسا من الركن المادي، كأن لا يستجيب المكلف بالضريبة للإنذارات الموجهة له من إدارة الضرائب.
والجدير بالذكر أن الغش الجبائي بركنيه المادي والمعنوي يختلف مفهومه من حيـث مدلولـه القانوني عن التجنب الضريبي Evasion fiscale وهو ما رأيناه في الفصل الأول، لذلك فإننا نرى أنه من الصعب عمليا التمييز بين العمل التسييري القانوني للمكلف بالضريبة طبقا للقواعد المحددة في النصوص الجبائية وبين قيامه بالتفسير التعسفي للنصوص لما لـه مـن حريـة وسلطة في تسيير ذمته المالية، مستعملا في ذلك أسلوب تسييري معين لإدارة أمواله، ولـيس لإدارة الضرائب الحق في فرض أسلوب معين في التسيير المالي، ولا نوع النشاط التجـاري على أية مؤسسة كانت، مستغلا في ذلك الثغرات الموجودة في النصوص الجبائية التي تساعده على تبني أسلوب تسييري غير مشروع يهدف من ورائه التجنب أو التخفيض مـن الأعبـاء الجبائية أو محاولة الحصول على الامتيازات من معدل نسب الضرائب التي حـددها النظـام الجبائي لبعض القطاعات الاقتصادية والاستهلاكية.
**ب- الجـزاء:**
*** الأشخاص الخاضعون للجزاء:**

[92] - تدخل الدكتور أحسن بوسقيعة بمناسبة الملتقى الجهوي للقضاة الذي انعقد يومي 30-31 أكتوبر 1996 بباتنة، ص04.

- الفاعل الأصلي: هو أول من يخضع للمساءلة الجزائية سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا كما نصت على ذلك المادة 9/303 قانون الضرائب المباشرة.
- الشريك :عرفته المادة 2/303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 2/305 قانون الطـابع والمادة 1/120 قانون التسجيل على أنه يدخل في حكم الشريك كل من قام بـ :
- التدخل بصفة غير قانونية للإتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج.
- قبض قسائم يملكها الغير بأسماء هؤلاء المالكين.

*** العقوبـات:**

أجمعت كل النصوص الضريبية على اعتبار التهرب الضريبي جنحة مع إمكانية تحولها إلـى جناية، كما أن كل النصوص اتفقت على تحديد العقوبة فجعلت مدة الحـبس مـن سـنة إلـى 05 سنوات وقيمة الغرامة الجزائية مـن 5000دج إلـى 20.000دج (المـادة 303 قـانون الضرائب المباشرة، والمادة 235 قانون الضرائب غيـر المباشـرة، المـادة 1/119 قـانون التسجيل، المادة 117 قانون الرسم)، إلا أن الملاحظ أن قانون المالية لسنة 2003 قد ركز أكثر على العقوبات السالبة للحرية والمالية وهذا ما نلاحظه في تعديله لنص المادة 303 فقـرة 01 قانون الضرائب المباشرة بموجب المادة 28 منه والتي نصت:

"يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضـريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يلي:

- غرامة مالية من 50.000دج إلى 100.000دج عنـدما يفـوق المبلـغ المـتملص منـه 100.000دج .
- بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 50.000دج إلى 100.000دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000دج ولا يتجاوز 300.000دج.
- بالحبس من سنتين إلى عشر سنوات وبغرامة مالية مـن 100.000دج إلـى 300.000دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000دج ولا يتجاوز 1.000.000دج.
- بالسجن المؤقت من خمس إلى عشر سـنوات وبغرامـة ماليـة مـن 300.000دج إلـى 1.000.000دج عنـدما يفـوق المبلـغ المـتملص منـه 1.000.000دج ولا يتجـاوز 3.000.000دج.
- بالسجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة وبغرامة مالية من 1.000.000دج إلى 3.000.000دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000دج".

كما أجمعت كل النصوص الضريبية على أن تضاعف العقوبات في حالة العود، وحددت مـدة العود بخمس (05) سنوات طبقا للمادة 56 من قانون العقوبات.

وقد نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ذلك في المادة 303 فقرة 3 و قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 3/544 وقانون الطابع المادة 3/35و2 وقانون التسجيل المادة 120 فقرة 2 و3.

للإشارة أنه يمكن إفادة المتهم بظروف التخفيف طبقا للمادة 53 قانون العقوبات، لكن في شـقها الجزائي فقط دون الجبائي، وهذا ما نصت عليه المواد 548 قانون الضرائب غيـر المباشـرة والمادة 4/120 قانون التسجيل، والمادة 4/303 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

كذلك فيما يتعلق بجمع العقوبات فإن كل النصوص أجمعت على جمع العقوبات المصرح بها في المادة الجبائية مهما كان نوعها وذلك بصرف النظر عن كونها عقوبات جزائية بما فيها عقوبات الحبس أو عقوبات جبائية، وهذا خروجا عن القاعدة العامة المتمثلة في عدم جمـع العقوبـات السالبة للحرية المنصوص عليها في قانون العقوبات، المادتين 34 و 35 منه، فالمادة 303 فقرة 05 قانون الضرائب المباشرة والمادة 549 قانون الضرائب غيـر المباشـرة، والمـادة 120 فقرة 05 قانون التسجيل، والمادة 35 فقرة 05 قانون الطابع، وكلها نصت علـى أن العقوبـات المقررة من أجل قمع الجرائم في مادة الضرائب تجمع مهما كان نوعها.

بالإضافة إلى العقوبات الأصلية سالفة الذكر، هناك عقوبات تكميلية نص عليها قانون العقوبات الجزائري في المادة 09 وما يليها وحصرها في ست حالات هي:

- تحديد الإقامة – المنع من الإقامة – الحرمان من مباشرة بعض الحقوق – المصادرة – حـل الشخص الاعتباري – نشر الحكم.

كما نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على عقوبات تكميلية وذلك في نص المادة 303 فقرة 06 بقولها يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجرائد التـي تعينها، وبتعليقه في أماكن التي تحددها، والكل على نفقة المحكوم عليه.

وهذه العقوبة منصوص عليها أيضا في قانون الضرائب غير المباشرة المادة 550 منه وقانون التسجيل المادة 120 فقرة 06 وقانون الطابع المادة 35 فقرة 06.

ويكون هذا الإجراء إلزاميا في حالة العود طبقا للمادة 303 فقرة 03 مـن قـانون الضـرائب المباشرة والمادة 120 فقرة 02 من قانون التسجيل.

**ثانيا. العقوبات المطبقة على عون إدارة الضرائب:**

إن الإخلال بالتزام النزاهة الواجب على كل موظف أو صاحب سلطة عمومية مكلف بتحصيل ضرائب مباشرة أو غير مباشرة، أو يضع جداولها، من شأنه أن يمس بمبدأ العدالة الضـريبية الشيء الذي ينجر عنه تشجيع التهرب الضريبي، لذلك نصت المادة 122 قانون العقوبات على أن "تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 121 قانون العقوبات علـى صـاحب سـلطة عمومية يأمر بتحصيل ضرائب مباشرة أو غير مباشرة غير تلك التي حددها القانون، وكـذلك كل موظف يضع جداولها أو يقوم بتحصيلها، وتطبق ذات العقوبات علـى أصـحاب السـلطة العمومية أو الموظفين الذين يمنحون على أية صورة كانت ولأي سبب كان وبغير تصريح من القانون إعفاءات من التكاليف أو الضرائب أو الرسوم العمومية، أو يتجاوزون عن شيء منهـا أو يسلمون منتجات مؤسسات الدولة مجانا، ويعاقب المستفيد باعتباره شريكا".

**أ. أركان الجريمة:**

**1- صفة الجاني:** يشترط المشرع أن يكون الفاعل صاحب سلطة عمومية، أي يجب أن يتمتـع بسلطة إصدار القرار في مجال المالية العمومية للدولة، وكذلك الموظفين المكلفين بوضع جداول الضرائب أو بتحصيلها.

**2- الركن المادي:** ويأخذ صورتين:

* الصورة الأولى: تحصيل ما هو غير مستحق للدولة:

بمعنى أن يصدر صاحب السلطة العمومية أمرا إلى مرؤوسيه بتحصيل ضريبة مباشرة أو غير مباشرة غير منصوص عليها قانونا.

* الصورة الثانية: الإعفاء من أداء ما هو مستحق للدولة:
ويتجسد في الأفعال التالية:
- منح إعفاء من أداء كل الضرائب أو الرسوم أو الغرامات دون وجه حق أو التنـازل عـن جزء منها.
- تسليم مجانا منتجات مما تنتجها مؤسسات الدولة.

**3- الركن المعنوي:** وهو علم الموظف أنه سعى إلى تحصيل ضرائب غير مسـتحقة للدولـة أو بأنه يتنازل عن مال مستحق للدولة، وعليه لا تقوم الجريمة إذا تصرف الفاعل عن جهل.

**ب. الجـزاء:**

تطبق على الجاني عقوبات تأديبية وعقوبات جزائية.

1. العقوبات التأديبية:

يعد الموظف المرتكب لهذه الفعال مرتكب لخطأ مهني جسيم من الدرجـة الثالثـة ويخضـع لعقوبات خاصة مقررة في المرسوم التنفيذي رقم 54/93 مـؤرخ فـي 1993/02/16 التـي وردت في المواد 11 إلى 15 منه، إذ يتعرض للتوقيف لمدة تتراوح من 15 يوم إلـى سـتة أشهر، النقل الإجباري، التنزيل في الرتبة، الفصل أو التسريح.

2. العقوبات الجزائية:

بتوافر أركان الجريمة السالفة الذكر يتعين تطبيق الجزاء المقرر قانونا طبقـا للمـادتين 121 و 122 من قانون العقوبات، أي الحبس من سنتين إلى 10 سـنوات وغرامـة مـن 500دج إلى 10.000دج.

**المطلب الثاني. العقوبات الجـبائية:**

تتخذ صورة الغرامات الجبائية التي توقع على الجاني بغض النظر عن الضريبة الواجبة الدفع، وتختلف نسب الغرامات الجبائية حسب طبيعة الجريمة والطرق الاحتيالية.

**أولا. الجزاءات الجبائية بسبب "عدم التصريح الجبائي" السنوي:**

أ. في مجال الضرائب المباشرة (المادة 119 قانون الضرائب المباشرة):

إن أول غرامة قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك المتعلقة بعدم تقديم التصريحات بالوجود في آجاله المحددة بتطبيق غرامة مالية محددة بـ 30.000دج وتفرض تلقائيا وبطريقة مباشرة لمخالفة الإجراءات الجبائية طبقا للمادة 1/194 قانون الضرائب المباشرة، وبموجـب المـادة 192 قانون الضرائب المباشرة تفرض تلقائيا غرامة جبائية على كل مكلف لم يقدم التصـريح السنوي حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما على أرباح الشـركات بمضـاعفة المبلغ المفروض بنسبة 25% لتخفض هذه الزيادة إلى 10% أو 20% ضمن ما هو محدد في المادة 322 قانون الضرائب المباشرة إثر تقديم التصريح بعد انقضاء الآجال المحددة.

ب. في مجال الرسم على القيمة المضافة (TVA):

وبموجب المواد 107، 108، 114، 116 من قانون الرسم على قانون الأعمال، فإن عدم تقديم تصريح يترتب عنه تأسيس تلقائي وغرامة جبائية بين 10% و 25% حسب درجـة ونسـبة

الحقوق التي لم يتم تحصيلها من قبل إدارة الضرائب بسبب الأعمال الاحتيالية المستعملة مـن قبل الجاني.

**ثانيا: الجزاءات الجبائية بسبب التأخر في إيداع التصريح الجبائي السنوي**:

يترتب عن تقديم التصريحات للإدارة الجبائية بعد الآجال المحددة في القانون الجبائي عقوبـة جبائية تتمثل في تطبيق التأسيس التلقائي، زيادة على ذلك غرامة مالية وهـذا حسـب نـوع الضريبة والمدة المتأخر بها.

أ)- في مجال الضرائب المباشرة:

بموجب المادة 392 ق ض م توقع ضريبة آلية، غير أن الغرامة تختلف باختلاف مدة التـأخر كما يلي:

- 10% إذا كان التأخر لا يتعدى شهر واحد (30يوم).
- 20% إذا كان التأخر بين شهر وشهرين على الأكثر.
- 25% إذا كان التأخر يتجاوز شهرين.

ب)- في مجال الرسم على القيمة المضافة(TVA):

تقتضي المادة 115 من قانون الرسم على رقم الأعمال والتي تحدد العقوبات الجبائية في هـذا المجال بأنه يترتب على الإيداع المتأخر للتصريح المتعلق برقم الأعمال عقوبة جبائيـة حسـب الشروط التالية:

- إذ كان التصريح يحمل علامة "لاشيء" يترتب على ذلك عقوبة بـ :

* مبلغ 100 دج في حالة إيداع التصريح بين اليوم (25) الخامس والعشرين وآخر يـوم مـن شهر الاستحقاق.

* مبلغ 500 دج في حالة إيداع التصريح بعد انقضاء آخر يوم للشهر.

- إذ كان التصريح يتضمن حقوقا واجبة الأداء يترتب على ذلك عقوبة متمثلة فـي مضـاعفة الحقوق الواجبة الأداء بنسبة:

* 15% من المبلغ الذي يتضمن الحقوق الفعلية المزمع تحصيلها، إذا تم الإيـداع بـين اليـوم 25 من شهر الاستحقاق وآخر يوم منه دون أن تقل عن 100 دج.

* 25% إذا تم إيداع التصريح بعد انقضاء آخر يوم من شهر الاستحقاق وهذا دوما من المبلـغ الذي يتضمن الحقوق الفعلية المزمع تحصيلها على أن لا يقل مبلغ الغرامة عن 500 دج.

**ثالثا: الجزاءات الجبائية بسبب وجود نقص في ورقة التصريح الجبائي**:

إن التصريحات المتضمنة الإشارة إلى العناصر أو القواعد التي تأخذ بعين الاعتبـار لتحديـد وعاء الضريبة أو تبين أرباحا ناقصة فإن مبلغ الحقوق المنقوصة أو المغفلة يضاعف كالآتي:

أ. في مجال الضرائب المباشرة المادة 193 قانون الضرائب المباشرة:

توقع غرامة جبائية لكل مكلف بالضريبة -الذي يدلي بتصريح جبائي يتضمن نسـبة الأربـاح أو المداخيل غير الصحيحة أو التخفيض منها- نسبة من المبلغ المتضمن الحقوق التي لم يـتم تحصيلها وتكون على النحو التالي:

- توقيع غرامة جبائية تقدر بـ 10% إذا كانت المبالغ غير المصرح بها لا تتجاوز 15% من المبلغ الإجمالي المستحق تحصيله لإدارة الضرائب.

- توقيع غرامة جبائية تقدر بـ 15% إذا كانت المبالغ غير المصرح بها لا تقل عن 15% ولا تتجاوز 50% من المبلغ الإجمالي المستحق تحصيله لإدارة الضرائب.
- توقيع غرامة جبائية تقدر بـ 25% إذا كانت المبالغ غير المصرح بها تتجاوز50% مـن المبلغ الإجمالي المستحق تحصيله لإدارة الضرائب.
وفي حالة ثبوت استعمال الطرق الاحتيالية، فإن الغرامة الجبائية تصل إلى 100% إذا كانـت المبالغ غير المصرح بها تقل أو تساوي 500.000دج، ويمكن أن تصل الغرامة الجبائية إلـى الضعف أي إلى 200% إذا كانت المبالغ غير المصرح بها تتجاوز 500.000دج.

ب. في مجال الرسم على القيمة المضافة TVA (المادة 116 من قانون الرسم):
في حالة التصريح الضريبي غير الصحيح أو فيه نقص، فإن المبلغ المتضمن الحقوق التي لـم يتم تحصيلها، فتكون نسبة الغرامة الجبائية على النحو التالي:
- 10% إذا كانت نسبة الحقوق التي لم يتم تحصيلها تقل أو تساوي مبلغ 100.000دج.
- 15% إذا كانت نسبة الحقوق التي لم يتم تحصيلها تتجـاوز مبلـغ 100.000دج وتقـل أو تساوي 200.000دج.
- 25% إذا كانت نسبة الحقوق التي لم يتم تحصيلها تتجاوز مبلغ 200.000دج.
للإشارة أنه في حالة وجود طرق احتيالية فإن الغرامة الجبائية تصل إلى 200%.

**المطلب الثالث. العقوبات المهنية:**
لقد عمد المشرع الجزائري إلى التشديد في وضع العقوبات والتي عن طريقها يهدف إلى حماية الحقوق المالية للخزينة العمومية، فزيادة على العقوبات الجزائية والجبائية نذكر أن قانون المالية لسنة 1997 جاء ببعض الأساليب والإجراءات لتعزيز الجهاز الردعي من أجـل دعـم نظام محاربة التهرب الضريبي والتي لها علاقة بمهنة المكلف بالضريبة ونذكر منها ما يلي:

**أولا. الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف بالضريبة:**
بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 1997 فإنه يتم غلق مقر نشاط المكلف بالضريبة الذي لا يلتزم بواجباته الجبائية وذلك بهدف حثه على دفع الضرائب المتوجبة عليه وهذا بعد استنفاذ كل المحاولات الودية للتحصيل طبقا للتعليمة رقم 167 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب بتاريخ 1995/06/02 وهذا الإجراء مخول للمدير الولائي للضرائب على أن لا تتجاوز المـدة ستة أشهر في حالة عدم تسديد الضريبة طبقا للمادة 318 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 1997.

**ثانيا. سحب الاستيطان المصرفي للمستوردين** Le retrait de la domiciliation bancaire:
وهي تخص المكلفين بالضرائب الذين يقومون بعملية الاستيراد والذين لم يتسنى للإدارة الجبائية متابعتهم لأسباب عدة، منها:
- تقديم عناوين خاطئة أو لعدم إبلاغ الإدارة الجبائية بالعناوين الجديدة في حالة تغييـر مقـر نشاطهم ... إلخ.
وفي هذه الحالة لإدارة الضرائب أن تطلب من البنوك سحب الوثيقة التي تمنح للمستوردين من طرف بنك معتمد حتى يسووا وضعهم الجبائي.

**ثالثا. إقصاء المكلفين بالضريبة:**

إن المكلفين الذين صدر في حقهم حكم قضائي لتورطهم في الغش الجبائي يمنع عليهم الـدخول إلى المزايدات العلنية للأسواق العمومية أو الصفقات العمومية وهذا لمدة أقصاها 10 سنوات.

**رابعا. تسجيل المكلف المتهرب من الضريبة في شبكة معلوماتية:**

يسجل المتورطين في الغش الجبائي في فهرس وطني والذي وضع بموجب الأمر رقـم 1297 الصادر عن المديرية العامة للإدارة الجبائية بتاريخ 1997/08/24 مع توضيح كل المعلومـات المتعلقة بهم من رقم التسجيل الجبائي، نوع المخالفة، تاريخ المخالفة، ونوع العقوبة المفروضة عليهم ... إلخ لتمكين الإدارة الجبائية والإدارات الأخرى من متابعتهم على أحسن وجه.

والملاحظ أنه في فرنسا لجأت إلى استخدام شبكة معلوماتية تسمى SINGAPOUN وهذا بهدف تسهيل وإعطاء يد المساعدة عند تحريك الدعوى العمومية من جهة ومن جهة أخـرى تسـهيل عملية إجراء الإحصاء من قبل إدارة الضرائب حول عدد ونوع الجرائم الضريبية.

**خامسا. المنع من مزاولة المهنة:**

لقد نصت المادة 544 فقرة 03 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه فـي حالـة العـود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة أحكام فإن العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون إلى منع مزاولة مهن رجال الأعمال أو مستشار جبائي أو خبيـر محاسـب ولـو بصـفة مسـير أو مستخدم وعند الاقتضاء غلق المؤسسة.

علاوة على أن المادة 29 من قانون المالية لسنة 2004 نصت علـى "دون المسـاس بالحكـام الواردة في نصوص أخرى يمنع الأشخاص الذين تمت إدانتهم بصفة نهائية بتهمة الغش الجبائي من ممارسة النشاط التجاري حسب مفهوم القانون رقم 90/12 المـؤرخ فـي 1990/08/18 والمتعلق بالسجل التجاري المعدل والمتمم".

كما أن المرسوم التنفيذي رقم 2000/318 المؤرخ في 2000/10/10 المتضمن تطبيق المـادة 32 من قانون رقم 22/90 المؤرخ في 1990/08/18 المتعلق بالسجل التجاري المعدل والمتمم بالقانون رقم 2004/08 المؤرخ في 2004/08/14 المتعلق بالشروط المطلوبة لامتهان الحرفة التجارية، حيث يوضح طرق وكيفيات إخطار مصالح السجل التجاري من طرف مصالح العدالة والسلطات الإدارية المعنية بكل القرارات والمعلومات التي من شأنها أن تعدل أو تلغـي صـفة التاجر.

في ختام بحثنا نستنتج أن مكافحة ومعالجة التهرب الضريبي لا يعتبر أمرا يسـيرا نظـرا لتعقد الظاهرة، وهذا راجع إلى تشابك أسبابها وتعدد واختلاف الأنواع والطرق التدليسية التـي يستعملها المتهربون للإخلال بالتزاماتهم الضريبية وبالتالي يصعب على الإدارة اكتشافها.

وبالرغم من أهمية الضريبة، التي تعد المصدر الأول بعد البترول في تمويل الخزينة العمومية، إلا أنها مازالت تعرف جملة من العراقيل والمشاكل تعود أساسا إلى المكلف الذي يسعى جاهدا وبكل الوسائل إلى التهرب من دفع ضرائبه كليا أو جزئيا، دون أن ننسى الإدارة الجبائية التي تعاني من نقص سواء في الإمكانيات المادية أو البشرية أو المتابعـة الفعالـة فـي تحصـيل الضرائب، بالإضافة إلى غموض وتعقد القوانين التشريعية علاوة على وجود ثغرات في بعض الأحيان تسمح للمكلف بالتهرب دون أن يترتب عن ذلك آثار قانونية.

ومثال ذلك أن إدارة الضرائب لا يتم استدعائها في القضايا التي تكون فيها إدارة الجمـارك أو مديرية المنافسة والأسعار أو البنوك...إلخ طرفا فيها أمام القضاء والتي يكون موضوعها لـه

علاقة بإدارة الضرائب، رغم أن قانون الإجراءات الجبائية ينص على تمكين إدارة الضـرائب من حق الإطلاع على الملفات المتعلقة بوجود غش جبائي.
كذلك يلاحظ فيما يخص جلسة المحاكمة أن تغيب إدارة الضرائب ينجر عنه سقوط الـدعوى الجبائية بخلاف ما هو معمول به في التشريع الجمركي أين تحل النيابة العامـة محـل إدارة الجمارك.
كذلك عدم تكريس الوسائل الوقائية على أرض الواقع والتي تعرف تأخرا مقارنة مع الوسـائل الرقابية والزجرية، رغم التأكيد عليها كمسألة إنشاء مصلحة الاسـتقبال علـى مسـتوى إدارة الضرائب والتي تتكفل بمهمة تحسيس وإعلام المكلف بواجبه الجبائي.
مما سبق ذكره يمكننا طرح بعض الاقتراحات أو التوضيحات التي استخلصناها أثناء معالجـة هذا الموضوع والتي تتمثل في النقاط التالية:
1/ تكوين وتأطير قضاة متخصصين في مجال الجبايـة والضـرائب تماشـيا مـع التطـور الاقتصادي الذي تشهده البلاد خاصة وأنها تبنت نظام الاقتصاد الحر، مع تخصـيص دورات تكوينية للقضاة.
2/ العمل على تكريس حق الإطلاع المخول لإدارة الضرائب طبقا للقوانين الجبائية عمليا على أرض الواقع.
3/ تخويل النيابة حق استخلاف إدارة الضرائب في جلسات المحاكمة في حالة غيابها وتقـديم طلبات فيما يخص الدعوى الجبائية.
4/ إعطاء إدارة الضرائب صلاحية أوسع فيما يخص ممارسة المتابعة والتنفيذ الجبري بجميع السبل والطرق التي من شأنها أن تؤدي بها إلى استيفاء أموالها في جميع الأحوال.
5/ التقليل من الضرائب المفروضة على المكلف، وكذا العمل على تبسيط إجراءات التصـريح والدفع وإجراءات حل المنازعات الناتجة عنها.
6/ بما أن النظام الجبائي يقوم على مبدأ التصريح، وأن الإخلال بالالتزامات التصريحية هـي منبع هذه الجرائم فإنه من الأجدر اعتماد برنامج يهدف من خلاله إلى تطوير وسائل مراقبـة التصريحات وأجهزة التحري والمتابعة.
7/ إعطاء حق التفتيش والرقابة للمحققين الجبائيين مع ضرورة توسيع نطاق التفتيش والتحقيق مع كل شخص خاضع للضريبة حتى وإن لم يكن له ملف جبائي وذلك لإعطاء فعاليـة أكثـر للرقابة الجبائية وحصر مجال التهرب .
8/حصر وجود لكل التجار النظاميين والقضاء على التجارة الفوضوية التي تعود بالآثار السيئة خاصة النفسية منها على التجار القانونيين وهذا من خلال ما لاحظناه في الميدان فـي حـديث بتاجر قانوني حيث قال وبهذه العبارة " كيف أدفع الضريبة وهناك تجار في السوق السوداء لا يدفعونها رغم أنهم يحققون أرباحا ضخمة...إلخ"
نرجو في الأخير أن نكون قد وفقنا بالقدر الكافي في معالجة ظاهرة التهرب الضريبي، خاصة وأنه موضوع يجمع بين العلوم التقنية والقانونية علاوة على أنه يتطلب تكوين وتمكن القاضي ولما لا التخصص في هذا المجال باعتبار أن الجزائر تشهد ورشات إصـلاحية فـي جميـع المجالات.

# الفهـــــرس

# قائمة المراجع

أولا - باللغة العربية:


## 1- النصوص الدستورية والتشريعية:

- دستور 28 نوفمبر 1996.
- قانون المالية رقم 36/90 المؤرخ في 1990/12/31 يتضمن قانون المالية لسنة 1991.
- قانون المالية رقم 11/02 المؤرخ في 2002/12/24 يتضمن قانون المالية لسنة 2002، عدد 86.
- قانون المالية رقم 22/03 المؤرخ في 2003/12/28 يتضمن قانون المالية لسنة 2004، العدد 83.
- قانون الإجراءات الجبائية.
- قانون الضرائب المباشرة.
- قانون الضرائب غير المباشرة.

- قانون الرسم على رقم الأعمال.
- قانون الطابع.

**2- المجلات القضائية والمقالات والملتقيات:**

- المجلة القضائية لعام 1992 العدد الرابع.
- جعدي عبد الكريم، الغش الضريبي، الملتقى الجهوي لقضاة النيابة والتحقيق، وهران مديرية البحث، سنة 1997/1996 م.
- تدخل الدكتور أحسن بوسقيعة، بمناسبة الملتقى الجهوي للقضاة الذي انعقد يومي 31/30 أكتوبر 1996م بباتنة.
- بن دادة (م) لقاء تنسيقي بين مسؤولي 04 مؤسسات بالعاصمة، مقال صادر في جريدة الخبر، 1997/07/07، العدد 1936.
- زهير "ش" ، مكافحة الغش الجبائي، سطيف، مقال صادر في جريدة الخبر بتاريخ 1998/01/07م.

**3- المؤلفات والكتب الفقهية:**

- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، طبعة 2003.
- ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر، منشورات بغدادي.
- د/ حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش، "المالية العامة، الضرائب والرسوم".
- د/ سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية 1999م.
- أحمد جامع ، فن المالية العامة، الجزء الأول، دار النهضة العربية، 1975.
- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، بيروت، دار النهضة العربية، 1978م.
- فضيلي عائشة، التهرب الضريبي، رسالة ماجستير.
- د/ كمال رزيق، الجباية المحلية كمورد لميزانية الجماعات المحلية، دراسة على موقع الانترنيت WWW.UNIV.batna.dz.FAC
- حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة.
- أحمد يونس بطريق، المالية العامة، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 1979.

ثانيا- باللغة الفرنسية:

*- A. Margairez et Roger Markli "la Froude fiscal et ses succédanée".*

*- D. Goudmet "Impôt emprunt".*

*- Nagave Zynathn "rôle de l'impôt dans P.O.V".*

*- Jean Rivoli, "Vive l'impôt".*

*- Charte de contribuable, vérifiée édition 1996.*

*- Notice d'information, DGI 2000.*

*- La lettre de la DGI, N°: 21.*

*- Rapport annuel de la cours des comptes , lutte contre la Froude et l'évasion fiscale, N°: 809 du 04/10/1997.*